

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski
**Dyskusyjne aspekty zakresu zwolnienia od podatku od towarów
i usług opieki szpitalnej**

Adam Bartosiewicz

**Charakter prawny decyzji i zobowiązania podatkowego,
o których mowa w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej**

Janusz Orłowski, Pierre Frotscher

**Teoria dochodu rynkowego a konstrukcja niemieckiego podatku
dochodowego od osób fizycznych**

Krzysztof Lipka

Wpływ wspólnot poznawczych na regulacje cen transferowych

Robert Łopatek

**Restrukturyzacje transgraniczne w świetle klauzuli nieruchomościowej
oraz obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika**

Jan Janukowicz, Wojciech Rudnik

**Głosa do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 20 marca 2023 r., sygn. III FPS 3/22**

Bogumił Brzeziński

**Rec.: *History and Taxation. The Dialectic Relationship between
Taxation and the Political Balance of Power*, red. P. Essers,
„IBFD EATLP International Tax Series”, vol. 20, Amsterdam, ss. 769**



KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2024





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2024

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkvyka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
prof. Pasquale Pistone (Vienna University
of Economics and Business;
Università degli Studi di Salerno)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Monika Paprzycka – sekretarz redakcji
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

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 2024

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11373.24.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 6,0; ark. druk. 7,25

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, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski Dyskusyjne aspekty zakresu zwolnienia od podatku od towarów i usług opieki szpitalnej	9
Adam Bartosiewicz Charakter prawny decyzji i zobowiązania podatkowego, o których mowa w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej	23
Janusz Orłowski, Pierre Frotscher Teoria dochodu rynkowego a konstrukcja niemieckiego podatku dochodowego od osób fizycznych	47
Krzysztof Lipka Wpływ wspólnot poznawczych na regulacje cen transferowych	63
Robert Łopatek Restrukturyzacje transgraniczne w świetle klauzuli nieruchomościowej oraz obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika	83
Jan Janukowicz, Wojciech Rudnik Glosa do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2023 r., sygn. III FPS 3/22	97

Recenzje

Bogumił Brzeziński <i>History and Taxation. The Dialectic Relationship between Taxation and the Political Balance of Power</i> , red. P. Essers, „IBFD EATLP International Tax Series”, vol. 20, Amsterdam, ss. 769	113
--	-----



Bogumił Brzeziński* 
Krzysztof Lasiński-Sulecki** 
Wojciech Morawski*** 

DYSKUSYJNE ASPEKTY ZAKRESU ZWOLNIENIA OD PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG OPIEKI SZPITALNEJ

Streszczenie. Przepisy dotyczące zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług nastrożają licznych problemów interpretacyjnych. Przyczyną tego jest złożoność materii gospodarczej, jakiej dotyka prawo podatkowe. Artykuł poświęcony jest problematyce zwolnienia z podatku od towarów i usług czynności, które co prawda są czynnościami ściśle związanymi z opieką szpitalną lub medyczną czy wręcz mogą zostać uznane za służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ale nie są czynnościami *stricte* leczniczo-opiekuńczymi.

Słowa kluczowe: dyrektywa VAT, podatek od towarów i usług, opodatkowanie świadczeń medycznych

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

** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

*** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, e-mail: wmoraw@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

DISCUSSABLE ASPECTS OF THE SCOPE OF EXEMPTION FROM TAX ON GOODS AND SERVICES FOR HOSPITAL CARE

Summary. The provisions on tax exemptions in the tax on goods and services pose a lot of interpretation problems. The reason is the complexity of the economic matter that is affected by tax law. The article is devoted to the issue of exemption from tax on goods and services for activities that are strictly related to hospital or medical care, or may even be considered to be used to prevent, preserve, save, restore and improve health, but are not strictly therapeutic or caring activities.

Keywords: VAT directive, tax on goods and services, taxation of medical services

1. WPROWADZENIE

Przepisy dotyczące zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług nastręczają licznych problemów interpretacyjnych. Przyczyną tego jest złożoność materii gospodarczej, jakiej dotyka prawo podatkowe. Nie bez znaczenia jest też to, że krajowe regulacje prawne są, a przynajmniej powinny być zgodne ze stosownymi przepisami unijnymi (dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹), a tu wątpliwości budzą naturalne w pewnym sensie różnice siatki pojęciowo-terminologicznej prawa krajowego i unijnego – o prostych odstępstwach od treści i ducha regulacji unijnych w prawie krajowym nie wspominając.

Przykładem trudności interpretacyjnych, jakie w takim kontekście pojawiają się w zakresie opieki medycznej i usług z nią związanych, może być ustalenie zakresu czynności zwolnionych od podatku od towarów i usług na podstawie artykułu 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Przepis ten stanowi, że zwalnia się od podatku usługi z zakresu opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Zgodnie zaś z art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u. zwalnia się z podatku usługi z zakresu opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

¹ Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347 ze zm., s. 1 – dalej dyrektywa VAT.

² Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm. – dalej u.p.t.u.

Podstawowe problemy interpretacyjne są tutaj dwa. Pierwszy wyraża się w pytaniu o objęcie (bądź też nieobjęcie) zwolnieniem z podatku od towarów i usług czynności, które co prawda są czynnościami ściśle związanymi z opieką szpitalną/medyczną czy wręcz mogą zostać uznane za służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ale nie są czynnościami *stricte* leczniczo-opiekuńczymi. Drugi to kwestia uznania za zwolnione takich samych czynności w sytuacji, gdy świadczone są one na rzecz podmiotu realizującego opiekę leczniczo-szpitalną przez inne podmioty. Artykuł poświęcony jest dogmatycznoprawnej analizie przepisów dotyczących pierwszej ze wspomnianych kwestii.

2. TERMINOLOGIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH I NIEPODATKOWYCH

Ani „opieka medyczna”, ani też „profilaktyka” – terminy kluczowe dla wytyczenia zakresu zwolnienia – nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatku od towarów i usług. Warto – bez wyciągania zbyt daleko idących wniosków, w celach porównawczych, a także dla ustabilizowania właściwego kontekstu dla interpretacji przepisów podatkowych – przyjrzeć się regulacjom prawnym dotyczącym zakresu działalności leczniczej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej³ działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Jak stanowi art. 3 ust. 2 u.d.l. działalność lecznicza może również polegać na:

- 1) promocji zdrowia lub
- 2) realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Świadczenia zdrowotne to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania⁴.

O ile w większości wypadków świadczenia zdrowotne w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej stanowią świadczenia opieki medycznej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, o tyle dostrzegalny jest jednak margines rozbieżności między powyższymi pojęciami. Bezsporne jest to, że opieka medyczna w rozumieniu ustawy o podatku od towarów

³ Dz.U. z 2023 r., poz. 991 ze zm. – dalej u.d.l.

⁴ Art. 2 ust. 1 pkt 10 u.d.l.

i usług obejmuje profilaktykę (a w szczególności, że zwolnienie z podatku od towarów i usług obejmuje też usługi profilaktyki zdrowotnej). W definicji świadczeń zdrowotnych pojęcie „profilaktyka” nie występuje. Nie tylko zatem w ustawie podatkowej i w ustawie „niepodatkowej” używa się innych terminów, lecz ustawodawca nadał im również odmienne znaczenie. W konsekwencji nie może dziwić to, że podmiot zajmujący się profilaktyką ryzyk chorobowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług nie musi być podmiotem leczniczym w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej (abstrahując od wymogu wyrażonego w art. 43 ust. 1 pkt 18 *in fine* u.p.t.u.).

Rozbieżności terminologiczne między ustawą o działalności leczniczej oraz ustawą o podatku od towarów i usług powodują, że działalność profilaktyczna w rozumieniu tej drugiej ustawy nie musi być świadczeniem zdrowotnym w rozumieniu pierwszej z powołanych ustaw.

3. DYREKTYWA VAT I JUDYKATURA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

Artykuł 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT stanowi m.in., że „państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania następujące transakcje:

[...]

- b) opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach społecznych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;
- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie [...].”

Sformułowanie art. 43 ust. 1 pkt 18–19a u.p.t.u. odbiega od treści art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT. W literaturze wskazuje się jednak na to, że „ustawodawca polski, posiłkując się orzecznictwem TS, doprecyzował użyty w treści przepisu dyrektywy VAT termin »opieka szpitalna i medyczna«, wskazując, że zwolnione są usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Na taki kształt przepisu niewątpliwie wpłynęło orzecznictwo TS zapadłe na tle art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT, wyjaśniające rzeczzone pojęcie”⁵.

⁵ D. Dominik-Ogińska, *Zwolnienia usług medycznych wykonywanych przez podmioty lecznicze i uczelnie*, [w:] *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, red. eadem, Warszawa 2016, s. 414–415.

Trzon zakresu zwolnienia nie jest źródłem wątpliwości. Problematyczna jest delimitacja jego granic. W świetle orzecznictwa trybunału sprawiedliwości (TS) zwolnienia obejmują m.in.:

- 1) transport pobranych próbek na polecenie pracownika służby zdrowia⁶;
- 2) analizy laboratoryjne, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym⁷;
- 3) oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie w celu ponownego wszczepienia do celów terapeutycznych⁸;
- 4) operacje z zakresu chirurgii plastycznej i zabiegi estetyczne, jeżeli świadczenia te służą diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia oraz ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia osób⁹.

Poza zakresem zwolnień są – według TS – m.in. następujące świadczenia:

- 1) dostawa okularów i leków¹⁰;
- 2) opieka weterynaryjna¹¹;
- 3) biologiczne testy mające na celu ustalenie pokrewieństwa¹²;
- 4) usługi zmierzające do wystawienia zaświadczenia pozwalającego na uzyskanie renty¹³;
- 5) czynności polegające na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania

⁶ Wyrok TS z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej (ECLI:EU:C:2001:12).

⁷ Wyrok TS z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P. GmbH przeciwko Finanzamt Bochum-Mitte (ECLI:EU:C:2006:380).

⁸ Wyrok TS z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-156/09 Finanzamt Leverkusen przeciwko Verigen Transplantation Service International AG (ECLI:EU:C:2010:695).

⁹ Wyrok TS z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 Skatteverket przeciwko PFC Clinic AB (ECLI:EU:C:2013:198).

¹⁰ Wyrok TS z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie 353/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (ECR [1988] 00817).

¹¹ Wyrok TS z dnia 24 maja 1988 r. w sprawie 122/87 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej (ECLI:EU:C:1988:256).

¹² Wyrok TS z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-384/98 D. przeciwko W. (ECLI:EU:C:2000:444).

¹³ Wyrok TS z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Margarete Unterpertinger przeciwko Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (ECLI:EU:C:2003:625).

w celach terapeutycznych, jeśli mają jedynie zagwarantować, że szczególnie środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędną¹⁴;

- 6) usługi polegające na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów¹⁵.

Pewnego rodzaju podsumowanie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości może stanowić jego wyrok z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 Skatteverket przeciwko PFC Clinic AB¹⁶. Wynika z niego, że jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, art. 132 ust. 1 lit. b i art. 132 ust. 1 lit. c dyrektywy VAT mają rozłączne zakresy zastosowania. Ich celem jest uregulowanie w całości zwolnienia świadczeń medycznych *sensu stricto*. Art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT dotyczy bowiem świadczeń udzielanych w środowisku szpitalnym, natomiast art. 132 ust. 1 lit. c tej dyrektywy dotyczy świadczeń medycznych udzielanych poza szpitalem, w prywatnym gabinecie świadczeniodawcy, w domu pacjenta lub w jakimkolwiek innym miejscu (pkt 24 powołanego wyroku).

Pojęcie „opieka medyczna” zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT oraz pojęcie „świadczenie opieki medycznej” znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. c odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (pkt 25 powołanego wyroku). Nawet jeżeli opieka medyczna oraz świadczenie opieki medycznej powinny mieć cel terapeutyczny, niekoniecznie oznacza to, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (pkt 26 powołanego wyroku).

Świadczenie przez podmioty świadczące usługi opieki szpitalnej usług, takich jak usługi telefoniczne i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez te same podmioty łóżek i posiłków towarzyszącym pacjentom osobom, może korzystać ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej – jako działalność ściśle związana z opieką szpitalną i medyczną, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służą opieka szpitalna oraz medyczna. Potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 1 grudnia 2005 r. w połączonych

¹⁴ Wyrok TS z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies Ltd przeciwko The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ECLI:EU:C:2010:334).

¹⁵ Wyrok TS z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie C-334/14 État belge przeciwko Nathalie De Fruytier (ECLI:EU:C:2015:437).

¹⁶ ECLI:EU:C:2013:198.

sprawach C-394/04 i C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinonygeia AE przeciwko Ypourgos Oikonomikon (ECLI:EU:c:2005:734).

Reasumując, z art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT wynika, że ze zwolnienia z opodatkowania korzystają świadczenia opieki szpitalnej i innej opieki medycznej. Są one zasadniczo pojmowane przez Trybunał Sprawiedliwości jako świadczenia terapeutyczne. Trybunał nie opowiada się jednak za wąskim pojmowaniem terapeutycznego celu świadczenia. Szeroko pojmuje przy tym działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, do której również zastosowanie ma zwolnienie z opodatkowania w myśl dyrektywy VAT.

Gdyby kierować się wykładnią językową art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT, należałoby przede wszystkim podkreślić, że ze zwolnienia korzystają usługi opieki szpitalnej i medycznej. Są to dwie kategorie usług objętych zwolnieniem. Opieka szpitalna niewątpliwie obejmuje wszelkie świadczenia w szpitalu, związane z ratowaniem życia, zdrowia, ale też profilaktyką. Warto nadmienić, że świadczy to też o tym, iż profilaktyka powinna być pojmowana szeroko. Nie jest przecież zadaniem szpitali wykonywanie na rzecz pacjentów działań profilaktycznych w wąskim tego słowa znaczeniu. Profilaktyka musi tu oznaczać działania podejmowane w szpitalach w celu ochrony potencjalnych przyszłych pacjentów przed dodatkowymi zagrożeniami ich zdrowia (a może nawet przede wszystkim przed dodatkowymi zagrożeniami – wszak lekarzy obowiązuje zasada *primum non nocere*).

Z dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie muszą zwolnić z opodatkowania usługi opieki szpitalnej, a usługi opieki szpitalnej niewątpliwie nie są ograniczone do usług polegających na leczeniu chorób. Co prawda w orzecznictwie TS wskazuje się na „terapeutyczny” cel usług objętych art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT, ale jednocześnie nadmienia się, że owego „terapeutycznego” celu nie należy pojmować wąsko.

4. OPIEKA MEDYCZNA

„Opieka” według definicji słownikowej oznacza tyle, co „dbanie o kogoś, o coś”¹⁷. „Medyczny” to „dotyczący medycyny”¹⁸. Medycyna zaś definiowana jest jako „nauka o chorobach ludzi oraz sposobach ich leczenia”¹⁹.

¹⁷ *Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 2010, s. 585.

¹⁸ *Ibidem*, s. 436.

¹⁹ *Ibidem*.

Opiekę medyczną należy zatem rozumieć jako dbanie o kogoś w zakresie ochrony zdrowia przed chorobami. Tyle wynika z zestawienia wyżej przywołanych definicji słownikowych. Pojęcie „opieka medyczna” niewątpliwie obejmuje działania lekarzy nakierowane na leczenie chorób oraz profilaktykę. Nie sposób jednak uznać, że tylko lekarze zajmują się opieką medyczną. Zaangażowani w nią bezpośrednio są również pielęgniarki czy ratownicy medyczni. Warto zauważyć, że część działań wymienionych tu podmiotów ma charakter w pełni samoistny. Pielęgniarka przykładowo może wykonać serię zastrzyków, co będzie klasyfikowane jako opieka medyczna. Ratownik medyczny wykonujący resuscytację też zajmuje się czynnościami z zakresu opieki medycznej.

Kluczowe jest jednak sformułowanie odpowiedzi na pytanie, czy opieką medyczną parają się też pracujące w szpitalu osoby zaliczane do niższego personelu. Na tym etapie można stwierdzić przynajmniej to, że działania takich osób są nieodłącznym elementem usług opieki medycznej świadczonych przez podmioty lecznicze.

Bezsporne pozostaje to, że znacząca część świadczeń wykonywanych przez niższy personel może zostać zakwalifikowana jako opieka medyczna. Stanowią one bowiem istotny element opieki nad osobą chorą. Należy tu wymienić chociażby świadczenia z zakresu opieki nad pacjentami na polecenie personelu, takie jak podawanie i opróżnianie kaczek, basenów, nocników, pomoc przy zmianie pieluch (okresowa kontrola pacjentów w celu zdiagnozowania potrzeby zmiany pieluchy), pomoc przy wymianie i opróżnianiu worków z wydzielinami i wydaliniami, pomoc pacjentom przy zmianie bielizny osobistej, pomoc przy zmianie bielizny pościelowej chorego leżącego, pomoc przy toalecie pacjentów leżących, pomoc przy toalecie pacjentów chodzących, mycie głowy, pomoc przy zmianie pozycji pacjentów leżących, karmienie lub pomoc przy karmieniu pacjentów, pomoc lub transport pacjentów do karetki, na zabiegi, badania diagnostyczne, czynności pomocnicze przy zabiegach – ubieranie zespołu, czynności pomocnicze przy myciu chirurgicznym rąk, podawanie sterylnych pakietów, pomoc przy ułożeniu pacjenta na stole²⁰.

²⁰ Zob. np. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 1 lutego 2017 r., IBPP3.4512.765.2016.1.JP; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2014 r., ILPP5/443-234/14-3/PG; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2014 r., ILPP5/443-23/14-4/KG; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 września 2013 r., ILPP1/443-721/11/13-S1/NS; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 lipca 2013 r., ILPP1/443-306/13-2/AW; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 stycznia 2013 r., IPPP1/443-1117/12-2/JL.

Cechą wspólną powyższych świadczeń jest to, że można zidentyfikować konkretną osobę fizyczną, która jest ostatecznym beneficjentem świadczenia wykonywanego przez niższy personel.

Podkreślić należy, że ten sam personel niejednokrotnie zaangażowany jest w wykonywanie świadczeń, które również są niezbędne do funkcjonowania szpitala, ale w momencie ich wykonywania nie można wskazać tożsamości osoby fizycznej – ostatecznego beneficjenta tych świadczeń. Można tu wymienić świadczenia polegające na zapewnieniu odpowiedniego stanu sanitarno-higienicznego pomieszczeń podmiotu leczniczego czy opieki nad pacjentami na polecenie personelu: mycia i dezynfekcji kacek, nocników, basenów, zdejmowania bielizny pościelowej, mycia i dezynfekcji łóżka po wypisie, rozdawania lub pomocy przy rozdawaniu posiłków, zmywania i wyparzania naczyń (w tym w szczególności: w oddziałach zakaźnych), pomocy przy toalecie pośmiertnej, transportu zwłok lub pomocy przy transporcie, pomocy przy transporcie i myciu narzędzi, transportu brudnej i czystej bielizny, transportu odpadów, transportu posiłków, ich dystrybucji, zbierania i transportu resztek pokonsumpcyjnych, transportu narzędzi i materiałów między oddziałami a punktami sterylizacji, transportu łóżek, transportu materiału biologicznego do badań.

Część spośród wyżej wymienionych świadczeń da się niewątpliwie scharakteryzować jako świadczenia służące profilaktyce. Mają one bowiem na celu bezpośrednie ograniczenie ryzyk rozprzestrzeniania się chorób. Niektóre spośród tych działań są przy tym nieporównywalne z podobnymi czynnościami wykonywanymi poza szpitalami. Jak już wcześniej wspomniano, zapewnienie odpowiedniego stanu sanitarno-higienicznego sali operacyjnej czy gabinetu zabiegowego nie jest działaniem porównywalnym z podobnym działaniem wykonywanym w warunkach domowych, a nawet w miejscach, w których gromadzą się ludzie, takich jak hotele, restauracje czy dworce kolejowe. W szpitalach, a w szczególności na ich oddziałach zakaźnych (w tym hepatologicznych) czy przeciwgruźliczych, z założenia przebywają w większości osoby o dużym, a nawet bardzo dużym potencjale zakażenia innych ludzi. Zagrożenie to wcale nie ustaje w związku z tym, że dany pacjent opuścił szpital. Niezbędne jest podjęcie działań, które uchronią przed zakażeniem kolejnych pacjentów.

Źródłem zagrożeń chorobowych nie są wyłącznie pacjenci „przynoszący” do szpitala bakterie i wirusy. Zagrożenia wynikają też z następstw stosowania lekarstw. Podanie lekarstw wiąże się z pozostawieniem odpadów, takich jak blistry czy strzykawki. Pozostałości lekarstw wydalane są

przez organizm pacjenta. Przykładowo: mocz pacjenta poddawanego terapii lekami cytostatycznymi może stanowić zagrożenie dla zdrowia osób o obniżonej odporności, takich jak dzieci czy osoby w podeszłym wieku. Usunięcie zabrudzeń ma zatem kluczowe znaczenie dla zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego wszelkich osób wchodzących do szpitala – w tym kolejnych pacjentów i osób odwiedzających.

Części działań podejmowanych przez najniżej wykwalifikowany personel po prostu nie da się odseparować od świadczenia medycznego z zakresu ratowania zdrowia w ścisłym tego słowa znaczeniu. Dobry przykład stanowią wspomniane wcześniej czynności związane z obsługą kaczek. Niejednokrotnie zawierają one materiał podlegający regularnym badaniom.

Działania podmiotów zajmujących się wyspecjalizowaną dbałością o stan higieniczno-sanitarny szpitala oraz niektóre czynności związane z obsługą pacjenta niewątpliwie służą zatem profilaktyce (a czynności pomocowe wykonywane przy pacjentach są po prostu elementem świadczenia z zakresu ratowania zdrowia). Stanowią też nieodłączny element świadczenia z zakresu opieki medycznej.

5. UTRZYMANIE HIGIENY A PROFILAKTYKA

W *Słowniku języka polskiego PWN* „profilaktyka” to „działania mające na celu zapobieganie niekorzystnym zjawiskom, zwłaszcza chorobom”²¹. W literaturze naukowej profilaktyka definiowana jest jako kontrolowanie ryzyk²².

Jakkolwiek higiena ma znaczenie nie tylko w obiektach podmiotów leczniczych, utrzymania higieny w szpitalu nie można utożsamiać z utrzymaniem higieny w gospodarstwie domowym. Z uwagi na nieporównywalnie większe zagrożenia panujące w szpitalu konieczne jest używanie profesjonalnych środków przez specjalnie przeszkolony personel pod nadzorem personelu medycznego – zarówno lekarzy, jak i pielęgniarek²³.

²¹ *Słownik języka polskiego...*, s. 742.

²² Zob. A. Ostrowska, *Profilaktyka zdrowotna: interpretacje, definicje sytuacji, racjonalności (przypadek profilaktyki ginekologicznej kobiet)*, „Studia Socjologiczne” 2011, nr 3(202), s. 74.

²³ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Krakowie, Informacja o wynikach kontroli żywienia i utrzymania czystości w szpitalach publicznych, nr ewid. 9/2009/P08141/LKR, s. 30–32.

Specyficzne potrzeby związane z utrzymaniem higieny w szpitalach wynikają ze znaczącego nagromadzenia czynników zakaźnych, które mogą uniemożliwić skuteczną terapię, a nawet spowodować u pacjentów choroby inne niż będące przesłanką ich wcześniejszej hospitalizacji. W literaturze naukowej nadmienia się m.in., że: „[j]ednym z istotnych problemów medycyny są zakażenia wywoływane wieloodpornymi patogenami, które zwiększają ryzyko niepowodzenia terapii, przedłużają czas leczenia i pobytu w szpitalu oraz w znacznym stopniu mogą wpływać na śmiertelność pacjentów w oddziale intensywnej terapii (OIT). Im większej liczbie procedur inwazyjnych poddawany jest chory podczas pobytu w szpitalu, tym większe ryzyko rozwinięcia się zakażenia szpitalnego (ang. *hospital-acquired infections* – HAI). Im dłuższy pobyt pacjenta na oddziale, tym większe prawdopodobieństwo rozwinięcia się zakażenia szczepami wieloodpornymi²⁴. Rozprzestrzenianiu zagrożeń służy dekontaminacja²⁵. Mające na celu eliminację źródeł zakażeń czyszczenie wszystkich przedmiotów w szpitalach stanowi bezdyskusyjną konieczność²⁶. Utrzymanie sterylności na bloku operacyjnym i utrzymywanie w czystości systemu wentylacyjnego bloku operacyjnego postrzega się jako istotne elementy ochrony pacjenta przed zakażeniami²⁷.

Utrzymanie higieny w szpitalach, wykonywanie w zorganizowany sposób czynności związanych z obsługą pacjentów niewątpliwie mieści się w pojęciu profilaktyki. Jest to działanie zapobiegające chorobom, a zarazem mające na celu przeciwdziałanie ryzykom.

Konstatacja ta jest o tyle ważna, że oznacza, iż do opisanych powyżej czynności zastosowanie może mieć – jako do służących profilaktyce usług świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych – art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u. To zaś oznacza, że do takich usług nie muszą mieć zastosowania wymogi wynikające z art. 43 ust. 17 i 17a u.p.t.u.

²⁴ K. Jermakow, M. Fleischer, M. Pajączkowska, A. Szczykutowicz, A. Starczewska, L. Łysenko, G. Durek, G. Gościniak, *Ocena kolonizacji wieloodpornymi szczepami pacjentów przyjętych po zabiegach chirurgicznych na oddział intensywnej terapii szpitala klinicznego*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 319.

²⁵ *Ibidem*, s. 320.

²⁶ Zob. przykładowo M.P. Ozimek, K.A. Morawska, O. Bortkiewicz, M. Fleischer, *Mikrobiologiczne skażenie zabawek w oddziałach pediatrycznych*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 329.

²⁷ Zob. np. G. Ziółkowski, I. Pawłowska, T. Bielecki, *Kontrola zakażeń miejsca operowanego w ortopedii*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 343.

6. ŚWIADCZENIA ZŁOŻONE

W sytuacji gdy wspomniane powyżej usługi świadczone są przez podmiot leczniczy świadczący podstawowe usługi z zakresu opieki medycznej (opieki zdrowotnej), można kierować się rozszerzeniami podstawowego zakresu zwolnień (na dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi, tj. wymienionymi w pkt 18 i 18a *in principio*, usługami związane). Niezależnie od powyższego należy pamiętać o pojęciu świadczeń złożonych.

W toku wykładni przepisów prawa podatkowego należy również pamiętać o odrębności (autonomii) pojęciowej prawa podatkowego. Nierzadko zdarza się, że to samo zdarzenie jest inaczej kwalifikowane na potrzeby prawa podatkowego niż na potrzeby przepisów innych gałęzi prawa. Prawdopodobieństwo wystąpienia takich rozbieżności jest względnie wysokie w sferze podatku od towarów i usług, którego konstrukcja oparta jest na zharmonizowanym wzorcu unijnym, co tym bardziej wymusza autonomiczne pojmowanie pojęć i terminów zawartych w aktach prawnych regulujących opodatkowanie VAT.

Podmioty lecznicze z reguły bardzo dokładnie opisują swoje oczekiwania w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, a następnie stosownie do nich sporządzają umowy. Wszelkie czynności scharakteryzowane w tych umowach jako przedmiot świadczenia podlegają jednak kwalifikacji na potrzeby podatku od wartości dodanej.

Jako szczególnie istotna jawi się tu orzecznicza koncepcja świadczeń złożonych. Jak wywodził Trybunał Sprawiedliwości, chociażby w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie²⁸, do celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (pkt 29 powołanego wyroku). W pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a więc które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w wypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić,

²⁸ ECLI:EU:C:2013:15.

że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (pkt 30 powołanego wyroku). Nie tylko każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, lecz również należy uznawać, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT (pkt 31 powołanego wyroku).

Trudno byłoby więc – w świetle rzeczonyj koncepcji świadczeń złożonych – za odrębne świadczenia uznać np. podawanie i opróżnianie kacek, basenów i nocników oraz mycie i dezynfekcję kacek, nocników, basenów, karmienie lub pomoc przy karmieniu pacjentów oraz rozdawanie lub pomoc przy rozdawaniu posiłków, transport posiłków, ich dystrybucję, zbieranie i transport resztek pokonsumpcyjnych, zmywanie i wyparzenie naczyń, pomoc przy zmianie bielizny pościelowej chorego leżącego oraz zdejmowanie bielizny pościelowej, a także mycie i dezynfekcja łóżka po wypisie.

7. KONKLUZJE

Zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 18–19 u.p.t.u. obejmują świadczenia służące ratowaniu życia, zdrowia czy profilaktyce zdrowotnej. Bezsporne jest to, że zwolnienie ma zastosowanie do większości świadczeń wykonywanych przez lekarzy na rzecz pacjentów (niezależnie od prawnych aspektów takich świadczeń). Sporne bywa natomiast objęcie zakresem zwolnienia świadczeń pomocniczych, bez których szpitale, ale też inne placówki podmiotów leczniczych, nie mogłyby bezpiecznie dla pacjentów funkcjonować. Nie ma jednak podstaw do zawężania pojmowania terminów użytych w art. 43 ust. 1 pkt 18–19 u.p.t.u. W konsekwencji także świadczenia związane z utrzymaniem wystarczającego do udzielania świadczeń medycznych poziomu higieny należy uznać za działania profilaktyki zdrowotnej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie polskich sądów²⁹, a w pewnym zakresie także w orzecznictwie organów podatkowych³⁰. Poza argumentacją opartą na językowej wykładni przepisów podkreślić należy, że tak szerokie

²⁹ Zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2020 r., sygn. I FSK 980/19, CBOSA oraz powołane w nim orzecznictwo.

³⁰ Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r., PT1.8101.5.2017. PSG.622.

pojmowanie zwolnienia pozwala także na osiągnięcie celu tego zwolnienia, którym jest obniżenie kosztu usług medycznych. Trzeba też zaznaczyć, że w wypadku outsourcingu przez szpital pewnych świadczeń służących profilaktyce zdrowotnej nie pojawia się problem obciążenia szpitali nieodliczalnym dla nich podatkiem naliczonym w fakturach VAT wystawionych przez jego dostawców.

BIBLIOGRAFIA

- Dominik-Ogińska D., *Zwolnienia usług medycznych wykonywanych przez podmioty lecznicze i uczelnie*, [w:] *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, red. D. Dominik-Ogińska, Warszawa 2016.
- Jermakow K., Fleischer M., Pajączkowska M., Szczykutowicz A., Starczewska A., Łysenko L., Durek G., Gościński G., *Ocena kolonizacji wieloodpornymi szczepami pacjentów przyjętych po zabiegach chirurgicznych na oddział intensywnej terapii szpitala klinicznego*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).
- Ostrowska A., *Profilaktyka zdrowotna: interpretacje, definicje sytuacji, racjonalności (przykład profilaktyki ginekologicznej kobiet)*, „Studia Socjologiczne” 2011, nr 3(202).
- Ozimek M.P., Morawska K.A., Bortkiewicz O., Fleischer M., *Mikrobiologiczne skażenie zabawek w oddziałach pediatrycznych*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).
- Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 2010.
- Ziółkowski G., Pawłowska I., Bielecki T., *Kontrola zakażeń miejsca operowanego w ortopedii*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).

Adam Bartosiewicz* 

CHARAKTER PRAWNY DECYZJI I ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO, O KTÓRYCH MOWA W DZIALE IIIA ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Zastosowanie klauzuli generalnej dotyczącej zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to zasadniczo wiąże się z decyzją Szefa KAS wydawaną w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej. W niniejszym artykule poświęcono uwagę zagadnieniom związanym z charakterem decyzji, o której mowa, jak również z istotą samego zobowiązania podatkowego powstającego w związku z zastosowaniem klauzuli.

Słowa kluczowe: powstawanie zobowiązań podatkowych, decyzje deklaratoryjne, decyzje konstytutywne, GAAR

CREATION OF TAX LIABILITIES

Summary. The application of a general anti-avoidance rule (GAAR) results in the creation of a tax liability. This liability is primarily associated with the decision of the Head of the National Revenue Administration (KAS) issued under Chapter IIIA of the Tax Ordinance. This publication focuses on

* Doktor habilitowany, profesor UJD, Uniwersytet im. Jana Długosza w Częstochowie, e-mail: a.bartosiewicz@ujd.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8702-2672>

the issues related to the nature of the mentioned decision, as well as the essence of the tax liability arising from the application of the GAAR.

Keywords: creation of tax liabilities, declaratory decisions, constitutive decisions, GAAR

1. UWAGI WSTĘPNE

Instytucja klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania¹ jest wciąż rozwiązaniem stosunkowo nowym w polskim systemie prawa podatkowego. Doczekała się ona już dość szerokiego omówienia w literaturze przedmiotu, m.in. ujęć typu komentarzowego², monograficznego³, jak również analitycznego⁴, w tym także w kontekście intertemporalnym⁵.

¹ Ang. *general anti avoidance rule* (GAAR) – dalej także klauzula.

² Zob. np. L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, LEX; B. Dauter [w:] S. Babiarsz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el.

³ *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018; J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022.

⁴ H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3; A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10; J. Jankowski, *Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1; idem, *Cel działania, sztuczność oraz sprzeczność (przesłanki materialnoprawne GAAR) na przykładzie wyroku NSA z 8.07.2019 r., II FSK 135/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 9; 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; M. Kondej, A. Młoczkowska-Schulz, *Niedookreśloność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi podstaw do jej arbitralnego stosowania*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2; B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6; H. Litwińczuk, *Klauzula ogólna a klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021; T. Piekiniak, *Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1.

⁵ Zob. np. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła*

Brakuje jednakże całościowych publikacji odnoszących się do samego charakteru zobowiązań podatkowych będących następstwem zastosowania klauzuli oraz (co jest z jednej strony pochodną tego zagadnienia, z drugiej zaś jest również kwestią, która może być postrzegana jako jego źródło) dotyczących istoty decyzji podatkowej, na mocy której przepisy klauzulowe są stosowane⁶.

Trzeba zastanowić się nad charakterem decyzji wydawanych w trybie przepisów Działu IIIA ustawy dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ w kontekście sposobów powstawania zobowiązań podatkowych. Jest to kwestia mająca istotne znaczenie praktyczne, choćby z uwagi na odmienności juretyczne towarzyszące obu rodzajom tych zobowiązań i decyzji, dotyczące m.in.:

- 1) skutków upływu czasu w kontekście ewentualnego przedawnienia prawa do wydania decyzji oraz przedawnienia zobowiązania;
- 2) terminów płatności zobowiązań i kwestii ewentualnych odsetek za zwłokę.

De lege lata (w związku z obowiązującą dychotomią w zakresie powstania zobowiązań podatkowych, o czym jeszcze dalej) rozważania te można prowadzić wyłącznie w kierunku oceny, czy decyzja wydawana z zastosowaniem przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej jest zawsze decyzją o charakterze konstytutywnym, czy też może być decyzją deklaratoryjną bądź decyzją konstytutywną, w zależności od tego, jakiego podatku dotyczyłaby ta decyzja.

Powstaje natomiast pytanie, czy powyższa analiza nie będzie dostarczać argumentów na rzecz wprowadzenia do przepisów prawa podatkowego jakiegoś innego, nowego sposobu powstawania zobowiązania podatkowego, właściwego tylko zobowiązaniom, które są kreowane z zastosowaniem przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej.

intertemporalna a specyfika podatków dochodowych, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11; M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12; M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7; *idem*, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12; 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>

⁶ Powoływana wcześniej wartościowa publikacja T. Piekelnika nie ma charakteru kompleksowego.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

2. REGULACJE PRAWNE ODNOŚĄCE SIĘ DO DECYZJI WYDAWANYCH W TRYBIE ART. 119A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Ustawodawca nie poświęca wiele uwagi kwestii decyzji organu podatkowego wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Jedynie na podstawie regulacji odnoszących się do poszczególnych etapów postępowania „klausulowego” czy też opisujących ogólne zasady stosowania klauzuli GAAR można wnioskować o charakterze i naturze tej decyzji. O wiele szersze są natomiast regulacje odnoszące się do tzw. decyzji cofającej skutki unikania opodatkowania (wydanej na podstawie art. 119zf o.p.).

W każdym razie w art. 119g § 1 pkt 1 o.p. stanowi się, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p.

Ta regulacja prawna mogłaby wskazywać, że decyzja mogłaby być wydana zarówno w odniesieniu do tych zobowiązań podatkowych, które ze swej istoty w normalnym stanie rzeczy powstają z mocy prawa, jak i w przypadku tych zobowiązań, które ze swej istoty w normalnym stanie rzeczy powstają wskutek wydania i doręczenia podatnikowi decyzji.

Z kolei przepis art. 119a § 2 o.p. stanowi, że w sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

Na tej podstawie można zatem wywodzić, że istotą decyzji wydawanej w trybie działu IIIA Ordynacji podatkowej jest skonstruowanie hipotetycznego stanu (takiego, jaki powinien był wystąpić) i następnie przypisanie, przyporządkowanie temu skonstruowanemu w postępowaniu stanowi rzeczy skutków podatkowych, jakie przepisy podatkowe łączą z tego rodzaju stanami faktycznymi (wówczas gdy one zaistnieją).

3. ORZECZNICTWO SĄDOWE I WYPOWIEDZI DOKTRYNY DOTYCZĄCE CHARAKTERU DECYZJI WYDAWANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P. ORAZ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO WYNIKAJĄCEGO Z TEJ DECYZJI

Wydawać by się mogło, że wobec brzmienia przepisu art. 119g § 1 pkt 1 o.p. nie ma wątpliwości co do charakteru decyzji wydawanej w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej, to znaczy, że decyzja ta miałaby mieć

charakter deklaratoryjny w przypadku podatków, w których zobowiązania co do zasady powstają z mocy samego prawa, lub miałyby ona mieć charakter konstytutywny w przypadku podatków, w których zobowiązania co do zasady powstają wskutek wydania i doręczenia podatnikowi decyzji.

W orzecznictwie sądowym dotychczas można było odnaleźć jedynie śladowe rozważania dotyczące charakteru decyzji wydawanych z zastosowaniem art. 119a o.p. czy też odnoszące się do charakteru wówczas powstającego zobowiązania podatkowego⁸.

W wyroku (nieprawomocnym) z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. III SA/Wa 2998/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał m.in.: „Nie budzi wątpliwości sądu orzekającego w sprawie, że decyzja wydana z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to decyzja wymiarowa, oparta o art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”.

Pogląd powyższy nie został jednak w żaden sposób uzasadniony. W szczególności nie wiadomo, dlaczego sąd uznał, że decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. określa wysokość zobowiązania mającego powstawać (wcześniej?) z mocy prawa. Sąd nie wskazał bowiem w uzasadnieniu:

- 1) jaki obowiązek zapłacenia jakiego podatku miałyby ciążyć na podatniku przed wydaniem decyzji;
- 2) jaką deklarację miałyby złożyć podatnik (przed wydaniem decyzji).

W wyroku powyższym sąd wskazał również, że: „[p]onadto, zgodnie z art. 210 § 2b Ordynacji podatkowej, w decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem tych przepisów lub tych środków. Brzmienie tego przepisu przesądza,

⁸ Stosowną kwerendę przeprowadzono w lipcu 2023 r. w bazie orzecznictwa sądów administracyjnych (CBOSA) z użyciem wyszukiwania po słowach kluczowych „klauzula”, „unikanie opodatkowania” oraz z zastosowaniem filtru odnoszącego się do przepisów powołanych w orzeczeniu (gdzie jako podstawę prawną podano art. 119a o.p.).

że odebranie nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej może nastąpić w ramach określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja tak organu pierwszej instancji, jak też organu odwoławczego, była zatem decyzją deklaratoryjną”.

Sąd zdaje się więc bazować – dla potrzeb uzasadnienia poglądu o deklaratoryjnym charakterze decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. – na argumentacji odnoszącej się do używania przez ustawodawcę słów „określa” czy też „ustala”.

Nie ma również wielu wypowiedzi w literaturze przedmiotu na temat charakteru decyzji, o której mowa. Można spotkać się ze stwierdzeniem, że „charakter prawny decyzji [wydawanej na podstawie art. 119a o.p. – przyp. A.B.] może pozostawać sporny z uwagi na konstrukcję klauzuli. Nie ulega wątpliwości, że wpływa ona na wyznaczenie wzorca subsumpcji, choć sama nie wywołuje bezpośrednich skutków – w tym sensie, że oceniać je należy zawsze przez pryzmat norm prawa materialnego. Artykuł 119a OrdPU jest normą materialnoprawną, ale ogólnego prawa podatkowego, co eliminuje jego samoistną moc sprawczą w odniesieniu do obowiązków daninowych. W naszej ocenie charakter decyzji stanowi pochodną charakteru decyzji wydawanych w poszczególnych podatkach w zależności od sposobu wymiaru (decyzje określające/ustalające), choć kwestia ta nie rysuje się jednoznacznie”⁹. Chociaż ci sami autorzy dalej wskazują, że „[z] perspektywy przepisów Ordynacji podatkowej, które różnicują reżimy prawne zobowiązań w zależności od metody wymiaru pierwotnego, decyzja nie stanowi nowego typu decyzji. Doktrynalnie natomiast można przypisywać jej charakter konstytutywny z uwagi na to, że stanowi wyłączny akt przesądzający o wystąpieniu unikania opodatkowania, a w konsekwencji przesądzający o nowym wzorcu normatywnym subsumpcji”¹⁰.

Wskazuje się także, że decyzja na podstawie klauzuli, w odniesieniu do podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, ma dychotomiczny charakter. Decyzja taka z jednej strony kreuje skutki podatkowe (w tym zakresie ma więc charakter konstytutywny), z drugiej zaś – odnosząc się do przeszłości – skutkuje korektą rozliczenia podatnika (w tym zakresie ma więc charakter deklaratoryjny)¹¹.

⁹ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7, s. 15.

4. CHARAKTER DECYZJI A KONWENCJA JĘZYKOWA ZWIĄZANA Z UŻYCIEM SŁÓW „OKREŚLA” I „USTALA”

W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę na okoliczność, że oceniając (ustalając – sic!) charakter decyzji, o której mowa, nie można skupiać się tylko na tym, czy opisując ten sposób działania organu, ustawodawca posłużył się sformułowaniami „określenie” czy też „ustalenie” zobowiązania podatkowego.

W doktrynie słusznie zauważa się, że **o charakterze zobowiązania nie może decydować tylko użycie określonych słów przez ustawodawcę**, zwłaszcza że zdarzały się przypadki niekonsekwentnego posługiwania się terminami „ustala” i „określa”. Zaaprobować należy pogląd, że „użyta przez ustawodawcę terminologia ma znaczenie wtórne wobec konstrukcji prawnej podatku. Jeśli więc zobowiązanie podatkowe powstaje w określonej sytuacji z mocy prawa, to organ podatkowy może w odniesieniu do takiego zobowiązania wydać wyłącznie decyzję o charakterze deklaratoryjnym. Jeśli zobowiązanie powstać może wyłącznie w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, to w odniesieniu do takiego zobowiązania wykluczona jest możliwość wydania decyzji deklaratoryjnej (określającej)”¹².

Decydujące znaczenie dla określenia charakteru decyzji wydawanej w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej będzie miał zatem sposób powstania zobowiązania podatkowego wynikającego z tej decyzji czy też związanego z tą decyzją.

Myszę, że kwestia powyższa jest powszechnie znana, niemniej jednak tylko dla porządku przypomnieć tutaj należy, że powszechnie wyróżnia się w doktrynie prawa podatkowego dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu: „W art. 21 [o.p. – przyp. A.B.] opisano dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Pierwszy z nich, najczęściej występujący w praktyce, charakteryzuje się tym, że w powstaniu zobowiązania nie uczestniczy organ podatkowy. Wystarczy zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania. Zobowiązanie powstaje z mocy prawa w dniu zaistnienia tego zdarzenia (art. 21 § 1 pkt 1). Drugi sposób polega na doręczeniu danemu

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe – komentarz do ustawy*, Toruń 1997, s. 42.

podmiotowi decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania. Dzień doręczenia decyzji jest dniem powstania zobowiązania¹³.

Związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego¹⁴. Powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest niezależne od woli, zamiaru i wiedzy jakiegokolwiek podmiotu stosunku prawnopodatkowego: podatnika, organu podatkowego, płatnika itp. Nie wymaga też żadnych czynności proceduralnych¹⁵.

5. CZY ISTNIEJE (ONTOLOGICZNIE) JAKIEKOLWIEK ZDARZENIE, W ZWIĄZKU Z KTÓRYM POWSTAWAŁOBY ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE WYNIKAJĄCE Z DECYZJI WYDANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.?

Jak już wskazywano, z przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że zobowiązania podatkowe powstają z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Jeśli chodzi o zobowiązania powstające z mocy prawa, to są one związane z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Należy się zatem zastanowić, **czy w przypadku zobowiązań podatkowych – dla których są wydawane decyzje z zastosowaniem art. 119a o.p. – można mówić o „zaistnieniu zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania”**.

W przypadku zobowiązań podatkowych, z którymi są związane decyzje Szefa KAS wydane z zastosowaniem art. 119a o.p., nie mamy do czynienia z żadnym zdarzeniem, z którym ustawa wiązałaby powstanie zobowiązania podatkowego.

Jak wynika bowiem z art. 119a § 2 o.p., skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. W doktrynie wskazuje się: „To, co

¹³ J. Rudowski [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*

¹⁴ L. Etel, *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, LEX/el.

¹⁵ A. Huchla, *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, LEX/el.

nazwano powyżej »dekonstrukcją czynności«, polega na przyjęciu na potrzeby określenia skutków podatkowych czynności stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności »odpowiedniej« (reklasyfikacja), albo stanu rzeczy polegającego na tym, że nie dokonano żadnej czynności (neutralizacja) [...] Zastosowanie klauzuli nie polega na (ani nie wymaga) dokonaniu ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika – stronę postępowania. Na tym etapie postępowania organ podatkowy nie bada już stanu faktycznego i go nie ustala. Stan ten *zostaje* wykreowany według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi – innymi niż podatkowe. Ma on charakter jawnie kontrfaktyczny¹⁶.

Zauważa się także: „dla zastosowania klauzuli organ nie jest w ogóle zobowiązany do ustalenia stanu faktycznego, oceniając ten stan według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi innymi niż podatkowe [...] Co do zasady zatem organy podatkowe muszą w takiej sytuacji odtworzyć sytuację, która by istniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury prowadzącej do tego nadużycia¹⁷”.

Tak więc paradoksalnie w tym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje raczej w związku czy też w nawiązaniu do czynności, których nie dokonano (choć – w ocenie organu podatkowego – powinny być dokonane), bądź też – określając rzecz jeszcze inaczej – w związku, czy też w nawiązaniu do zdarzeń, które nie miały miejsca, nie wystąpiły.

Można by ewentualnie zastanawiać się, czy „zdarzeniem, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania” nie jest dokonanie czynności nieodpowiedniej, czynności sztucznej czy też w ogóle szerzej: unikanie opodatkowania. Pozwalałoby to na uznanie, że mamy tutaj do czynienia ze zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa, to znaczy rodzącymi się niejako automatycznie jako skutek, rezultat dokonania czynności nieodpowiedniej (czynności sztucznej, unikania opodatkowania).

Taką hipotezę należy jednak odrzucić. Trzeba bowiem zauważyć, że o ile „czynność nieodpowiednia” (czynność sztuczna, unikanie opodatkowania) jest zdarzeniem, które pozwala na wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego w ramach Działu IIIA Ordynacji podatkowej, o tyle **podatek jest w tym przypadku wymierzany od czynności odpowiedniej.**

¹⁶ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*, s. 15.

¹⁷ J. Glumińska-Pawlic, *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2018, LEX.

Wskazuje na to wyraźnie brzmienie art. 119a § 2 o.p., który stanowi, że „skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej”. **Zobowiązanie podatkowe nie jest bowiem wymierzane tylko w związku z uznaniem, że miało miejsce unikanie opodatkowania, lecz także w związku z rekonstrukcją (ustaleniem) czynności odpowiedniej, czy też szerzej – takiego stanu rzeczy, który powinien mieć (zdaniem organu podatkowego) miejsce.**

Można zatem powiedzieć, że **to właśnie czynność odpowiednia jest zdarzeniem, które mogłoby powodować powstanie zobowiązania podatkowego.** Mogłoby – gdyby zaistniało.

Rzecz w tym, że to zdarzenie (tj. czynność odpowiednia) nie zaistniało nigdy w przeszłości. Co więcej – jest to również zdarzenie, które nie zaistnieje w przyszłości. **Jest to zdarzenie, którego nie było, nie ma i nie będzie.** Jest to zdarzenie pożądane, lecz niezaistniałe. Jest (będzie) ono opisane – i w pewnym sensie wykreowane, utrwalone – przez organ podatkowy w toku postępowania prowadzonego na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej.

Jeśli zatem wiązać możliwość powstania zobowiązania podatkowego z „czynnością odpowiednią”, to **zobowiązania wynikające z decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. nie mogą być zobowiązaniami podatkowymi, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.** Te zobowiązania powstają bowiem z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej, a nie w związku z **niezaistnieniem** tego zdarzenia. Można powiedzieć, że zobowiązanie wynikające z decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej powstaje **wręcz przeciwnie**, niż zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

Nawet uwzględniając okoliczność, że „przepisy klauzuli mają charakter materialnoprawny i stanowią w istocie nowy wzorzec subsumpcji określonych stanów faktycznych. Z tej przyczyny stosowanie klauzuli nie prowadzi do zadeklarowania zobowiązania podatkowego w wysokości »nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom«, lecz do określenia alternatywnych, względem standardowo stosowanych przepisów podatkowych, zasad opodatkowania zdarzeń zakwalifikowanych jako unikanie opodatkowania”¹⁸, nie można stracić z pola widzenia tego, że te alternatywne zasady

¹⁸ M. Kondej, J. Pietrusiewicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: norma, do której stosowania zobowiązany jest podatnik, czy regulacja stosowana wyłącznie przez organ podatkowy?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 4, s. 130, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.4.9>

opodatkowania odnoszą się do czynności odpowiednich. Te zaś czynności odpowiednie to pożądane (uważane za właściwe) zdarzenia i czynności faktyczne oraz prawne, które powinny mieć miejsce, choć nie wystąpiły.

Definicja czynności odpowiedniej jest abstrakcyjna i tworzy po prostu fikcję prawną¹⁹.

Powstanie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji Szefa KAS wydanej na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej nie łączy się zatem z żadnym zdarzeniem powstającym w przeszłości czy też nawet w teraźniejszości.

Nie bez znaczenia pozostaje tutaj również fakt, że „czynność odpowiednia” – którą można by rozważać w kategoriach „zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego” – w danym przypadku, w którym podatnikowi zarzuca się dokonywanie czynności nieodpowiednich, może być więcej niż jedna. Jak zauważa się w doktrynie: „Odpowiedniość czynności ocenia się *ad casum*, na co wskazuje użycie słów »w danych okolicznościach« (art. 119a § 1 i 3 OrdPU). Więcej niż jedna czynność może być uznana za odpowiednią”²⁰. W istocie zatem pożądanych czy też akceptowanych przez administrację podatkową wzorców postępowania (czyli tych *sui generis* „przedmiotów opodatkowania”) może być więcej niż jeden. Te wzorce postępowania mogą zaś prowadzić do różnych skutków podatkowych. Nie jest przecież wykluczone, że czynność odpowiednia nr 1 będzie prowadzić do powstania zobowiązania podatkowego w podatku A u podatnika X, a czynność odpowiednia nr 2 będzie skutkować zobowiązaniem podatkowym w podatku B u podatnika Y.

Ostatecznie wybór czynności odpowiedniej (zastosowanie konkretnej fikcji prawnej) następuje w ramach postępowania prowadzonego na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej. Dopóki to nie nastąpi, sam podatnik nie może być pewien, że czynność przez niego postrzegana jako odpowiednia (CO1) nie będzie jednak w ocenie organu podatkowego „mniej odpowiednia” niż inna czynność odpowiednia (CO2), którą organ podatkowy będzie chciał przyjąć jako podstawę kontrfaktyczną do nałożenia podatku w trybie art. 119a o.p. Ta niepewność po stronie podatnika również przemawia przeciwko uznaniu, że zobowiązanie podatkowe powstawałoby tu automatycznie, z mocy samego prawa – zwłaszcza że niepewność ta w istocie przekreśla również zastosowanie modelu samoobliczenia podatku.

¹⁹ T. Piekelnik, *Charakter zobowiązania podatkowego...*, s. 43.

²⁰ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*

6. DECYZJE WYDANE Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P. A HIPOTEZA NORMY PRAWNEJ WYNIKAJĄCEJ Z ART. 21 § 3 O.P.

Pogląd powyższy – o tym, że decyzje Szefa KAS wydane z zastosowaniem art. 119a o.p. nie dotyczą zobowiązań podatkowych uprzednio powstałych na zasadzie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. – uzasadnia dodatkowo analiza brzmienia art. 21 § 3 o.p., w szczególności rekonstrukcja hipotezy zastosowania tej regulacji. Otóż powołany przepis stanowi: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”.

Regulacja powyższa wskazuje zatem na cztery sytuacje, w których możliwe jest wydanie tzw. decyzji określającej (o której mowa w art. 21 § 3 o.p.), czyli decyzji, która niejako odkrywa (ujawnia) zobowiązanie podatkowe już powstałe z mocy samego prawa.

Pierwsza z nich to przypadek, gdy podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku. Nie jest to sytuacja – niezależnie od tego, jakiego podatku miałoby to dotyczyć – w której jest wydawana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. W szczególności przed wydaniem decyzji nie istnieje obowiązek zapłaty podatku. Jak już wskazywano, to dopiero decyzja określa czynność odpowiednią, która jest podstawą kontrfaktyczną do wymierzenia podatku. Przed wydaniem decyzji nie istnieje żaden skonkretyzowany obowiązek zapłaty podatku, ponieważ to dopiero decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a o.p. ten obowiązek konkretyzuje, wskazując, jaki podatek i w jakiej wysokości podatnik ma zapłacić.

Druga z tych sytuacji to przypadek, gdy podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie złożył deklaracji. To również nie jest sytuacja objęta zakresem wydawania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. – z podobnych względów, jak w odniesieniu do sytuacji poprzedniej. Ponieważ do czasu wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. nie istnieje ów kontrfaktyczny stan (opisany w tej decyzji), to podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji w odniesieniu do kontrfaktycznych zdarzeń opisanych w decyzjach wydanych w art. 119a o.p. Zresztą po wydaniu decyzji – o której tu mowa – podatnik też deklaracji takiej nie tylko nie musiałby, ale i nie mógłby złożyć, i to nie tylko dlatego, że została wydana decyzja, lecz przede wszystkim dlatego, że stan, o którym mowa w decyzji, jest kontrfaktyczny,

deklaracja musi zaś obejmować rzeczywiste stany rzeczy. Wynika to choćby z pouczenia w niej zawartego, grożącego odpowiedzialnością karną skarbową każdemu, kto w deklaracji wskaże stany kontryfakcyjne.

Trzeci z tych przypadków to sytuacja, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji. Mogłoby się wydawać, że właśnie to jest sytuacja, w której wydawana jest decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. Nie można jednak zapominać, że i w tym przypadku wysokość zobowiązania wykazanego w deklaracji powinna być inna, to znaczy nieprawidłowa, nieprzystająca do konkretnego stanu faktycznego istniejącego w czasie (w momencie składania deklaracji). Podatnik ma bowiem niewątpliwie obowiązek wykazać zobowiązanie podatkowe zgodnie ze stanem faktycznym. Naruszenie tego obowiązku – tj. inność zobowiązania względem stanu faktycznego – jest przesłanką do wydania decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 o.p. Skoro zaś stan przyjęty za podstawę decyzji wydawanej w trybie art. 119a o.p. jest kontryfakcyjny i w żadnej mierze nie istnieje przed jej wydaniem, a deklaracja obejmować musi rzeczywiste stany rzeczy, to nie można twierdzić, że wysokość zobowiązania podatkowego (na dzień złożenia deklaracji) jest inna niż wykazana w deklaracji.

Bez żadnych wątpliwości złożenie przez podatnika deklaracji opartej na stanie kontryfakcyjnym (przyjmującej za przedmiot opodatkowania imaginowaną przez niego czynność odpowiednią) spotkałoby się z reakcją właściwego organu podatkowego i wydaniem decyzji określającej skutki podatkowe od zaistniałych czynności (choćby i nieodpowiednich), a nie od czynności niemających miejsca.

Ostatni wreszcie przypadek zastosowania art. 21 § 3 o.p. to sytuacja, w której powstałego zobowiązania nie wykazano. Jeśli uwzględnić okoliczność, że przed wydaniem decyzji z art. 119a o.p. nie istnieje żaden skonkretyzowany obowiązek zapłaty podatku, ponieważ to dopiero powyższa decyzja ten obowiązek konkretyzuje, wskazując, jaki podatek i w jakiej wysokości podatnik ma zapłacić, to nie można mówić przed wydaniem decyzji o powstałym zobowiązaniu. Zobowiązanie to nie powstaje bowiem, dopóki nie ma wydanej decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. – nie ma od czego powstać.

Biorąc powyższe pod uwagę, **decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. nie może być decyzją określoną w art. 21 § 3 o.p., w toku postępowania z zastosowaniem art. 119a o.p. nie dochodzi bowiem do ziszczenia się żadnego ze stanów rzeczy zawartych w hipotezie normy wynikającej z art. 21 § 3 o.p.**

7. CZY ZOBOWIĄZANIA WYNIKAJĄCE Z DECYZJI SZEFA KAS
WYDANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.
PODLEGAJĄ SAMOOBLICZENIU PRZEZ PODATNIKA?

Kolejny argument przeciwko przyjęciu, że zobowiązania, o których mowa, powstają w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., mówi, że cechą charakterystyczną tych zobowiązań jest to, iż w ich przypadku mamy do czynienia z tzw. samoobliczeniem (niekiedy nazywanym również samowymiarem²¹) zobowiązania podatkowego.

Istotą samoobliczenia zobowiązania podatkowego jest to, że podatnik ujawnia organom podatkowym w sposób przewidziany prawem (najczęściej poprzez złożenie deklaracji) dane pozwalające na określenie wysokości zobowiązania podatkowego, jednocześnie obliczając jego wysokość. Zobowiązanie podatkowe obliczone i ujawnione (a jednocześnie utrwalone) w ten sposób, najczęściej w deklaracji podatkowej, jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość tego zobowiązania²².

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających na zasadach przewidzianych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej nie jest możliwe dokonanie samoobliczenia tego zobowiązania podatkowego, które jest należne w tym stanie rzeczy, jaki powinien być zaistnieć.

Wskazują na to również uzasadnienia projektów ustaw, w tym ustawy, którą wprowadzono do polskiego porządku prawnego klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, a także ustawy, na mocy której znolizowano regulacje dotyczące klauzuli.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej klauzulę generalną, tj. projektu z 22 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²³, nie wskazuje się na możliwość zastosowania przez podatnika klauzuli i dokonania za jej pomocą samoobliczenia podatku. **W uzasadnieniu znajdują się natomiast uwagi,**

²¹ Zob. np. H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 21*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.

²² Szerzej na temat samoobliczenia podatku – zob. np. K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 657 i nast.

²³ Druk Sejmu VIII kadencji, nr 367, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367> (dostęp: 20.07.2023).

które wskazywałyby na możliwość zastosowania klauzuli jedynie przez właściwy organ podatkowy.

Przykładowo wskazuje się: „Zastosowanie klauzuli polegać będzie na pozbawieniu podatnika takiej korzyści w drodze wydania decyzji podatkowej odpowiedniej do tego, którą z postaci korzyści zamierzał osiągnąć podatnik”. Wyraźnie zatem zastrzega się stosowanie klauzuli przez organ podatkowy.

W kilku miejscach w uzasadnieniu projektu wskazuje się na stosowanie klauzuli wobec podatnika (czy też wobec przedsiębiorcy), co wskazuje na bierną rolę tego ostatniego w procesie wymiaru podatku na zasadach przewidzianych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu projektu zauważono również, że „[w] zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które to decyzje podlegają następnie zaskarżeniu do sądu”, jednocześnie nie wskazując w żaden sposób, aby polskie przepisy dotyczące klauzuli miały się w tym zakresie różnić od powyższych rozwiązań. To również wskazuje na zamysł, aby stosowanie klauzuli mogło mieć miejsce jedynie przez organ podatkowy.

Podobnie w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej, na mocy której przepisy dotyczące klauzuli zostały znowelizowane, można odnaleźć twierdzenia wskazujące na to, że instytucja ta ma być stosowana tylko przez organy podatkowe. W uzasadnieniu z dnia 25 września 2022 r. do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁴ czytamy m.in.: „W myśl przepisów art. 119a–119f Ordynacji podatkowej, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania [...]. Od tej zasady ustawodawca wprowadził dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119j Op). [...] Choć podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej

²⁴ Druk Sejmu VIII kadencji, nr 2860, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2023).

do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe. Z wyłączeniem przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, treść deklaracji podatkowych odzwierciedla bowiem skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, który zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, krytycznej czynności nie dokonano lub przepis prawa nie miał zastosowania (art. 119a § 2–6 Op)²⁵.

Ten zasadniczy zamysł ustawodawcy nie został zmodyfikowany. Ewentualne cofnięcie skutków uniknięcia opodatkowania jest bowiem możliwe wyłącznie w odrębnej procedurze z aktywnym udziałem organu podatkowego²⁵. Nie istnieją przepisy prawa, które umożliwiają podatnikom stosowanie przepisów o GAAR w drodze samoobliczenia podatku²⁶.

Powyższej tezie o braku możliwości samoobliczenia zobowiązania podatkowego z zastosowaniem art. 119a o.p. nie przeczy możliwość dokonania korekty deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 81b § 1a o.p. Trzeba bowiem zauważyć, że wprawdzie przepisy pozwalają podatnikowi na korektę deklaracji podatkowej (tzn. na wycofanie się z zadeklarowania skutków podatkowych dla czynności nieodpowiednich), jednakże nie dają mu uprawnienia do złożenia deklaracji podatkowych, w których zadeklaruje czynności niemające miejsca i będzie z nich wywodził skutki podatkowe²⁷. Taka deklaracja będzie pozostawać deklaracją niezgodną ze stanem rzeczywistym. Można zauważyć, że złożenie takiej deklaracji przez podatnika spotkałoby się z reakcją organu podatkowego. Z uwagi na sprzeczność takiej deklaracji ze stanem faktycznym musiałby on wszcząć stosowną procedurę podatkową. Nie mogłaby ona zakończyć się stwierdzeniem prawidłowości deklaracji podatkowej. Organ podatkowy musiałby dążyć do wydania decyzji określającej (właśnie w tym przypadku określającej – sic!)

²⁵ Choć zdaniem niektórych autorów brak możliwości samodzielnego stosowania przez podatników klauzuli budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, jest sprzeczne z materialnoprawnym charakterem klauzuli oraz niezgodne z dyrektywą ATAD – zob. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma znajdująca do 31 grudnia 2018 r. zastosowanie ex lege*, „Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia” 2019, nr 1, s. 10 i nast.

²⁶ T. Piekielnik, *Charakter zobowiązania podatkowego...*, s. 46.

²⁷ Odmiennie M. Kondej, J. Pietrusiewicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania...*, s. 127. Autorzy ci uważają, że złożenie korekty na podstawie wskazanego przepisu możliwe jest zawsze, nawet poza postępowaniem prowadzonym na podstawie Działu IIIA Ordynacji podatkowej.

zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż wykazana w deklaracji (opartej na kontrfaktycznym stanie wpływającym z imaginowanej przez podatnika czynności odpowiedniej).

Jak już wskazywano, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania łączy się z „odmówieniem działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na podstawie swoistej reklasyfikacji czynności”²⁸. Zauważa się też, że jej stosowanie polega na „przyjęciu na potrzeby określenia skutków podatkowych czynności stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności »odpowiedniej« (reklasyfikacja), albo stanu rzeczy polegającego na tym, że nie dokonano żadnej czynności (neutralizacja)”²⁹.

Zazwyczaj zastosowanie klauzuli w sposób przewidziany w art. 81b § 1a o.p. polega na reklasyfikacji czynności. Powstawać będzie w tym przypadku nie tylko konieczność korekty deklaracji podatkowej, ale przede wszystkim musielibyśmy mieć do czynienia ze złożeniem deklaracji po raz pierwszy. Nie leży to zaś w dyspozycji art. 81b § 1a o.p. Często zresztą byłaby to deklaracja w zupełnie innym podatku (np. w podatku dochodowym od osób fizycznych zamiast w podatku dochodowym od osób prawnych albo odwrotnie bądź też np. deklaracja na podatek dochodowy zamiast podatku od spadków i darowizn). Niekiedy musiałoby to łączyć się z koniecznością złożenia deklaracji przez podmiot już nieistniejący, np. rozwiązaną spółkę kapitałową albo przekształconą w podmiot transparentny podatkowo. Tego zaś nie sposób sobie wyobrazić.

Można zauważyć również, że postępowanie prowadzone na zasadach art. 119a o.p. mogłoby prowadzić do uznania za czynność odpowiednią takiego stanu rzeczy, który gdyby zaistniał u danego podatnika, skutkowałby koniecznością wydania decyzji kreującej zobowiązanie podatkowe (np. zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości osoby fizycznej). Czy w takim przypadku również zastosowanie miałby znajdować przepis pozwalający na korektę deklaracji?

Regulacja zawarta w art. 81b § 1a o.p. także i z tego powodu wydaje się kompletnie nie przystawać do modelu powstawania zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji wydawanych z zastosowaniem art. 119a o.p. Powinna ona zostać uchylona bądź gruntownie zmieniona.

²⁸ J. Glumińska-Pawlic, *Istota klauzuli...*

²⁹ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*, s. 15.

Przedstawione wyżej argumenty wskazują na brak możliwości dokonania samoobliczenia podatku w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na zasadach określonych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej. To zaś jest kolejnym faktem podającym w wątpliwość możliwość uznania, że zobowiązania podatkowe wynikające z decyzji Szefa KAS wydanych na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej są zobowiązaniami, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

8. STAN KONTRFAKTYCZNY JAKO PODSTAWA DO USTALENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO WYNIKAJĄCEGO Z DECYZJI WYDAWANEJ Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.

Kolejnym argumentem przemawiającym przeciwko uznaniu zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji wydanych z zastosowaniem art. 119a o.p. za zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., jest charakter fikcji prawnej, na jakiej jest oparte zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Owa fikcja prawna nie istnieje, dopóty nie zostanie opisana przez organ podatkowy (czy to w decyzji, czy to ewentualnie w postanowieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 o.p.). Wskazywano już kilkakrotnie w niniejszym artykule, że **podstawą do przyjęcia określonych skutków podatkowych (w ramach rozstrzygnięcia podejmowanego na zasadach art. 119a o.p.) jest jawnie kontrfaktyczny stan przyjmowany przez organ podatkowy według pewnego modelu postępowania racjonalnego podatnika.**

Ten stan nie istnieje, dopóki nie zostanie opisany w ostatecznej decyzji organu podatkowego, wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Jest on kreowany, powoływany na mocy działań organu podatkowego, podejmowanych w postępowaniu prowadzonym z wykorzystaniem przepisów Działu IIIA Ordynacji podatkowej. Skoro stan „faktyczny” (czy też raczej „kontrfaktyczny”) będący podstawą powstania zobowiązania podatkowego (w określonym podatku) jest kreowany działaniem organu i nie istnieje w rzeczywistości, to samo zobowiązanie podatkowe, które z niego wynika, nie może być zobowiązaniem powstającym z mocy samego prawa, tj. na skutek wystąpienia zdarzenia, z którym ustawy podatkowe wiążą określone konsekwencje.

9. ZAKOŃCZENIE

Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, w przypadku tzw. zobowiązań powstających z mocy samego prawa sposób powstania zobowiązania podatkowego „sprawdza się do zaistnienia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku zdarzenia, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego. [...] Jest to więc stan faktyczny, który musi wystąpić, aby mogło powstać zobowiązanie. [...] Zobowiązania tego typu powstają niejako automatycznie, bez względu na wolę i zamiar podatnika. Jediną przesłanką decydującą o ich powstaniu jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym ustawodawca łączy powstanie zobowiązania. Dlatego też ten rodzaj zobowiązań określa się jako powstające z mocy prawa. [...] Cechą charakterystyczną tego typu zobowiązań, odróżniającą je od zobowiązań powstających poprzez doręczenie decyzji, jest brak działania organów podatkowych. [...] Podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia (z reguły w deklaracji) kwoty podatku, co określane jest mianem samoobliczenia. Podatek wykazany w takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty”³⁰.

Nie można dostrzec w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji Szefa KAS, wydanych z zastosowaniem art. 119a o.p., żadnej z cech charakterystycznych dla zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. W szczególności:

- 1) nie ma tu zdarzenia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego;
- 2) nie mamy do czynienia z automatycznym powstawaniem zobowiązania podatkowego;
- 3) dla powstania zobowiązania konieczne jest działanie organów podatkowych.

Skoro zatem nie mamy – w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a o.p. – do czynienia z żadnym zaistniałym zdarzeniem, z którym ustawa wiąże automatyczne, bez działania organów podatkowych, powstanie zobowiązania podatkowego, to zobowiązania te po prostu nie mogą być zobowiązaniami, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Skoro nie

³⁰ L. Etel, *Art. 21*, [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2023, LEX.

sposób wskazać faktycznie zaistniałego zdarzenia, które miałyby być samoistną i automatyczną przyczyną powstania zobowiązania podatkowego – zdarzenie takie bowiem nie istnieje (i jego nieistnienie jest immanentną cechą tej sytuacji) – to nie mamy tutaj do czynienia ze zobowiązaniem podatkowym, które „powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania”.

Jeśli tak, to **nie ma innego logicznego wyjścia – *de lege lata* zobowiązanie podatkowe wynikające z każdej z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a o.p. musi być zobowiązaniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.** Obowiązujące przepisy rozróżniają obecnie bowiem tylko te dwie kategorie zobowiązań podatkowych, jeśli idzie o sposób ich powstania. Skoro więc nie mogą to być zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., to muszą to być zobowiązania, o których mowa w pkt 2 tego artykułu i paragrafu.

Owszem, decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. różni się od typowej decyzji, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Z pewnością jednak z powodów wskazywanych wyżej nie może to być decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 o.p., a wskazane wyżej istotne pierwiastki kreacyjne w działaniu organu podatkowego wydającego decyzję z zastosowaniem art. 119a o.p. również przemawiają za uznaniem – na gruncie normatywnym (abstrahując od ujęcia doktrynalnego czy też teoretycznoprawnego) – tej decyzji za decyzję o charakterze konstytutywnym i odnoszącą się do zobowiązania, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie są wewnętrznie spójne w zakresie dotyczącym powstawania zobowiązań podatkowych opartych na przepisach Działu IIIa Ordynacji podatkowej.

Po pierwsze bowiem zobowiązania podatkowe powstające w związku z zastosowaniem klauzuli nie mogą być zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa (z powodów oznaczonych w niniejszej publikacji pogrubioną czcionką).

Po drugie, trudno pogodzić charakter tych zobowiązań podatkowych – jako powstających na mocy wydania i doręczenia decyzji konstytutywnej³¹ – z faktem, że przyczyną powstania (ujawnienia) zobowiązania podatkowego, o którym mowa, może być korekta deklaracji podatkowej (aczkolwiek dokonywana w postępowaniu prowadzonym w ramach Działu IIIA

³¹ Skoro nie są zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa, to muszą powstawać na mocy wydania i doręczenia decyzji.

Ordynacji podatkowej). Ten ewentualny sposób powstawania zobowiązania podatkowego – z zastosowaniem przepisów normujących klauzulę – w jakiejś mierze pozostaje bowiem sprzeczny z modelem powstawania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Przepisy Ordynacji podatkowej zawarte w Dziale IIIa nie są zatem spójne z obowiązującymi przepisami dotyczącymi powstawania zobowiązań podatkowych. Chociaż zatem *de lege lata* więcej argumentów przemawia za uznaniem konstytucyjnego charakteru decyzji organu podatkowego wydającego rozstrzygnięcie z zastosowaniem przepisów art. 119a o.p., to nie jest to wcale wniosek zadowalający z perspektywy postulatu spójności systemu podatkowego.

Być może zatem – z punktu widzenia doktrynalnego (choć jeszcze (?) nienormatywnego) należałoby mówić o jakimś innym, właściwym tylko tym zobowiązaniom (opartym na regulacjach Działu IIIa Ordynacji podatkowej) sposobie powstawania zobowiązań podatkowych. W związku z tym być może celowe byłoby dostosowanie do tego modelu przepisów Ordynacji podatkowej, tak aby określały one nowy, właściwy tylko tym zobowiązaniom sposób ich powstawania. Do tych regulacji należałoby również dostosować inne przepisy ogólnego prawa podatkowego, dotyczące chociażby zasad przedawnienia prawa do wydania decyzji, przedawnienia samego zobowiązania podatkowego, zasad jego ewentualnego zabezpieczenia etc. Uzasadnione wydaje się rozpoczęcie dyskusji na ten temat.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe – komentarz do ustawy*, Toruń 1997.
- Dowgier R., Pahl B., Pietrasz P., Popławski M., Stachurski W., Teszner K., Etel L., Liszewski G., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, LEX.
- Dzwonkowski H., Dzwonkowski M., *Komentarz do art. 21*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.
- Etel L., *Art. 21*, [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2023, LEX.
- Etel L., *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, LEX/el.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.

- Filipczyk H., „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7.
- Glumińska-Pawlic J., *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2018, LEX.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła intertemporalna a specyfika podatków dochodowych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11.
- Huchla A., *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, LEX/el.
- Jankowski J., *Cel działania, sztuczność oraz sprzeczność (przesłanki materialnoprawne GAAR) na przykładzie wyroku NSA z 8.07.2019 r., II FSK 135/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 9.
- Jankowski J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022.
- Jankowski J., *Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1.
- Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018.
- Kolibski M., Turzyński K., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma znajdująca do 31 grudnia 2018 r. zastosowanie ex lege*, „Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia” 2019, nr 1.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12.
- 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., Młockowska-Schulz A., *Niedookreśloność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi podstaw do jej arbitralnego stosowania*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2.
- Kondej M., Pietrusiewicz J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: norma, do której stosowania zobowiązany jest podatnik, czy regulacja stosowana wyłącznie przez organ podatkowy?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.4.9>
- 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>
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi, cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6.

- Litwińczuk H., *Klauzula ogólna a klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.
- Piekielnik T., *Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydawaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1.
- Teszner K., *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010.

Janusz Orłowski* 
Pierre Frotscher**

TEORIA DOCHODU RYNKOWEGO A KONSTRUKCJA NIEMIECKIEGO PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH¹

Streszczenie. Teoria dochodu rynkowego (niem. *Markteinkommenstheorie*), przedstawiona w latach siedemdziesiątych XX wieku przez H.G. Ruppego, spotkała się z dużym zainteresowaniem w niemieckiej nauce prawa podatkowego i częściowo w orzecznictwie sądów. Jej podstawą jest teza, że przedmiotem podatku dochodowego może być dochód wygenerowany w wyniku zamierzonego, zgodnego z prawem udziału osoby w transakcjach rynkowych. Wyklucza się tu z opodatkowania dochody okazjonalne (niezarobkowe, np. z hobby) oraz spadki i darowizny. Ważnym czynnikiem jest ocena wpływu dochodów na zdolność poniesienia podatku dochodowego.

* Doktor, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: janusz.orlowski@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-0345-9103>

** Doktor, Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum, Miśnia/Niemcy, e-mail: pierre.frotscher@hsf.sachsen.de

¹ Publikacja została napisana w wyniku stażu Janusza Orłowskiego w Kolonii (Instytut Prawa Podatkowego na Wydziale Nauk Prawnych Uniwersytetu w Kolonii), współfinansowanego przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego (Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój), zrealizowanego w projekcie Program Rozwojowy Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie (POWR.03.05.00-00-Z310/17).

Słowa kluczowe: teorie dochodu jako przedmiotu podatku, pojęcie dochodu, źródła przychodów w niemieckim podatku dochodowym, teoria dochodu rynkowego, udział w procesach wymiany gospodarczej

THE THEORY OF MARKET INCOME

Summary. The theory of market income (*Markteinkommenstheorie*), developed in 1970s by H.G. Ruppe, has generated widespread interest among German tax-law theorists and, partially, in courts' case law. Its fundamental assertion is that only income derived from one's intentional, legitimate engagement in market transactions may be subject to taxation. Thus, occasional income (other than derived from one's regular occupation, e.g. from one's hobby) as well as inheritance and donations are excluded from taxability. Evaluating the impact of the income on one's ability to incur income tax constitutes an essential factor in the analysis.

Keywords: theories of income as subject of taxation, notion of income, sources of revenue in German income tax, theory of market income, engagement in economic transactions

1. WPROWADZENIE

Zdefiniowanie pojęcia dochodu w podatkach dochodowych jest szczególnie trudne². Prawodawca może bowiem świadomie rezygnować z formułowania takiej definicji, a wypracowane w nauce koncepcje, zwłaszcza ekonomiczne, nie rozwiązują problemów związanych z ustaleniem zakresu dochodu³. Ważną rolę odgrywa tu potrzeba rozgraniczenia w procesie opodatkowania aktywności gospodarczej od irrelevantnej w tym aspekcie sfery zaspokajania potrzeb osobistych. Ustalenie pojęcia dochodu jest też istotne dla realizacji zasad sprawiedliwości i powszechności opodatkowania oraz zdolności poniesienia podatku⁴.

Znaczący i często przywoływany w piśmiennictwie wkład do stworzenia konstrukcji dochodu podlegającego opodatkowaniu wniosły koncepcje wypracowane w nauce niemieckojęzycznej. Jedną z nich jest teoria

² Por. M. Collet, *Droit fiscal*, wyd. 5, Paris 2015, s. 244; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 11–12.

³ Por. B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładowia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. *idem*, Warszawa 2013, s. 176–190.

⁴ Por. P. Brandis, *Einkommen als Rechtsbegriff*, „*Steuer und Wirtschaft*” 1987, nr 4, s. 289–301; A. Mariański, *Krótką historią opodatkowania dochodu*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2018, nr 3, s. 9–26, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.01>

dochodu rynkowego (niem. *Markteinkommenstheorie*), która znalazła licznych zwolenników⁵ i wywarła wpływ na orzecznictwo⁶. Charakterystyce jej podstawowych założeń zostaje poświęcone niniejsze opracowanie, jako że w polskim piśmiennictwie podatkowym nie obdarzono jej szerszą uwagą. Sformułowana została stosunkowo niedawno. Pewne jej elementy pozwalają uściślać pojmowanie wyróżnianych w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych źródeł przychodów, których założenia wypracowano w prawodawstwie niektórych państw niemieckich jeszcze w XIX wieku.

Niniejszy artykuł ma charakter opisowy, a jego głównym celem jest prezentacja teorii dochodu rynkowego, sformułowanej w nauce niemieckojęzycznej.

2. DOCHÓD JAKO PRZEDMIOT PODATKU W TEORII ŹRÓDEŁ I TEORII CZYSTEGO PRZYROSTU MAJĄTKU

W niemieckiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych – *Einkommensteuergesetz*⁷ – w § 2 ust. 3 wyróżnia się siedem rodzajów źródeł przychodów⁸, a przepisy od § 13 do § 24 przedstawiają szczegółowo ich konkretne formy. Zgodnie z § 2 ust. 1 i 2 opodatkowaniu podlega dochód osiągnięty przez podatnika w roku kalendarzowym, będący sumą przychodów ze źródeł wymienionych w ust. 3, po odliczeniu strat z poszczególnych źródeł oraz kosztów, nadzwyczajnych ciężarów i kwoty wolnej od podatku. Odzwierciedla to syntetyczne ujęcie dochodu, uwzględniające jednocześnie przyjęcie niektórych założeń kilku naukowych teorii dochodu podatkowego⁹.

⁵ Por. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. 2: *Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, Köln 1993, s. 566 i nast.

⁶ Por. współcześnie: wyrok Federalnego Trybunału Finansowego z 8.07.2020, Az: X R 6/19, *Bundessteuerblatt* (dalej: BStBl) II 2021, 557; wyrok Saksońskiego Sądu Finansowego z 11.03.2021, Az: 8 K 1264/20, EFG 2022, 1534 (zaskarżony do Federalnego Trybunału Finansowego, sygn. VIII R 11/22).

⁷ *Einkommensteuergesetz* i.d.F. der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl. I S. 3366, ber. S. 3862) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730) m.W.v. 01.01.2023 (dalej EStG).

⁸ Por. F.J. Marx, E.-A. Kilincsoy, *Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie*, „Steuer und Wirtschaft” 2019, nr 1, s. 36.

⁹ Por. D. Birk, M. Desens, H. Trappe, *Steuerrecht*, wyd. 23, Heidelberg 2020, s. 187–189.

W ustawowym katalogu wspomnianych wyżej siedmiu rodzajów źródeł przychodów¹⁰ wyróżnia się:

- 1) zyski (niem. *Gewinneinkünften*) z gospodarki rolnej i leśnej, działalności gospodarczej, samodzielnej pracy;
- 2) przychody nadwyżkowe (niem. *Überschusseinkünften*): z pracy niesamodzielnej, kapitałów, najmu i dzierżawy oraz przychody z pozostałych źródeł.

Zasady ustalania dochodów ze źródeł przychodów wskazanych w pkt 1 określają przepisy §§ 4 i nast. EStG. Następuje to poprzez porównywanie w okresie rozliczeniowym aktywów przedsiębiorstwa lub obliczenie wygospodarowanego zysku. Natomiast dochody ze źródeł przychodów z pkt 2 określa się jako nadwyżkę przychodów nad kosztami uzyskania (§§ 8, 9a EStG). Stąd wskazane wyżej odróżnienie rodzajów źródeł przychodów jest istotne dla obliczenia wielkości dochodu¹¹.

W piśmiennictwie wskazuje się, że na przedstawione wyżej założenia podlegającego opodatkowaniu dochodu osoby fizycznej istotnie wpłynęły wypracowane w doktrynie koncepcje teoretyczne¹² oraz doświadczenia wynikające z rozwoju zasad opodatkowania dochodów w XIX i na początku XX wieku¹³.

Teorię źródeł¹⁴ (niem. *Quellentheorie*) przedstawił B. Fuisting. Podstawowe znaczenie ma tu założenie, iż opodatkowaniu podlegać mogą dobra materialne, które w oznaczonym okresie (rok) stanowią dochody (niem. *Erträge*). Służą one do zaspokojenia osobistych potrzeb jednostki i osób pozostających na jej utrzymaniu (rodziny)¹⁵. Powstają z określonego

¹⁰ *Ibidem*, s. 191–192.

¹¹ Por. szerzej: M. Alt, *Das Überschußvermögen im Einkommensteuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1994, nr 2, s. 138–152.

¹² Przegląd dawniejszych niemieckich koncepcji dochodu podlegającego opodatkowaniu przedstawia C. Treisch, *Concepts of Taxable Income – The German Contribution*, Osnabrück 2000, s. 3–4. Por. też R. Zieliński, *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10, s. 48–55 oraz *idem*, *Istota i ewolucja pojęcia dochodu podatkowego oraz modele jego opodatkowania*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Lublin 2016, s. 21–28.

¹³ Por. J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988, s. 36–43, 222–223 i cytowana tam literatura.

¹⁴ Cechą dochodu jest tu regularność wpływów, osobisty charakter i stałość źródła ich uzyskania – por. A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*, Warszawa 2014, s. 20 i cytowana tam literatura.

¹⁵ B. Fuisting, *Die Preußischen direkten Steuern*, t. 4: *Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902, s. 110; por. także J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*,

źródła przychodów, ale z pominięciem zbycia składników majątku¹⁶ oraz przychodów niemających stałego charakteru (np. wygranych, darowizn)¹⁷. Źródła przychodów powinny funkcjonować zgodnie z porządkiem prawnym oraz przynosić realne dochody („pożytki”)¹⁸. Samo pojęcie dochodu ma wyłącznie znaczenie ekonomiczne (gospodarcze)¹⁹.

Nieodległe od teorii B. Fuistinga stanowisko przedstawił A. Wagner, którego ujęcie dochodu określano również mianem teorii periodyczności. Szczególną cechą źródła przychodów była powtarzalność wpływów z niego pochodzących²⁰.

W teorii przyrostu czystego majątku (niem. *Reinvermögenszugangstheorie*²¹) G. von Schanza dochodem jest wszystko to, co powoduje nabycie majątku w określonym przedziale czasu, wliczając darowizny, spadki, wygrane w loteriach, zyski kapitałowe i spekulacyjne, świadczenia i wartości pieniężne świadczeń otrzymywanych od osób trzecich, po odliczeniu długów z odsetek i utraconego majątku²². W wyniku zwiększenia

[w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, wyd. 23, Köln 2018, nr b. 50 oraz E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien im deutschen Steuerrecht*, Lohmar-Köln, 2017, s. 33 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 566–567.

¹⁶ Por. W. Jakob, *Einkommensteuer*, wyd. 4, München 2008, nr b. 2. Wyklucza się tu zbycie środków produkcji, a nie składników majątku związanego z zaspokajaniem wyłącznie osobistych potrzeb.

¹⁷ Por. A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje...*, s. 21 i cytowana tam literatura.

¹⁸ Relację pożytku do przynoszącego je źródła, mającą znaczenie dla opodatkowania, wywodzi się jeszcze z prawa rzymskiego – por. S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, wyd. 5, München 2007, s. 197.

¹⁹ Por. B. Fuisting, *Die Preußischen...*, s. 111: „Z gospodarczej natury dochodu wynika, że znaczenie mogą mieć tylko takie dobra, które są przedmiotem wymiany gospodarczej i stąd mają określoną wartość pieniężną.” Istotne jest to, że wymiana składników majątku nie jest źródłem przychodów: „Dochodem mogą być tylko jabłka, ale już nie zbycie jabłoni” – K. Lindberg, *EStG (212. Lfg. 8/2019)*, [w:] *EStG Kommentar*, red. G. Frotscher, M. Geurts, wyd. wymiennokartowe, § 2, nr b. 32. To tłumaczenie na język polski i tłumaczenia w kolejnych fragmentach pracy, o ile nie wskazano odrębnego źródła – J. Orłowski.

²⁰ Por. J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 13 i cytowane tam źródła oraz A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 589.

²¹ Występują też określenia: *Reinvermögensänderungstheorie* (teoria zmiany czystego majątku), *Reinvermögenszuwachstheorie* (teoria czystego przyrostu/nabycia majątku) – por. C. Treisch, *Concepts of Taxable Income...*, s. 5.

²² G. Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, 13 Jahrg., s. 24 i nast. oraz cytowana tam literatura. Por. też J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 30, 50; E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien...*, s. 38 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 564; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 13.

stanu majątku jednostki wzrasta jej zdolność płatnicza²³. Dlatego zyski ze sprzedaży źródła przychodów lub jednorazowe wpływy, jak wygrane na loterii, prezenty, spadki albo tworzenie wartości w sferze prywatnej, można także zaliczyć do dochodu²⁴, chociaż nie mają regularnego charakteru²⁵.

Wskazane wyżej koncepcje – jak już wspomniano – istotnie wpłynęły na konstrukcję niemieckiego podatku dochodowego, wprowadzonego w 1925 r.²⁶ Podstawowe zasady ustalania dochodu były poddane reformom już w latach dwudziestych i trzydziestych XX wieku. Przeważającą rolę odegrała tu ostatecznie realizacja pewnych elementów teorii czystego przyrostu majątku²⁷. Zaznaczono też w piśmiennictwie, że źródła przychodów z zysków znajdują oparcie w teorii czystego przyrostu majątku, a przychody w postaci nadwyżek w teorii źródeł²⁸. Wkład obu tych koncepcji teoretycznych legł zatem u podstaw niemieckiego podatku dochodowego od osób fizycznych i w piśmiennictwie są one stale przywoływane. Kontynuacją teorii przyrostu czystego majątku jest w pewnej mierze właśnie teoria dochodu rynkowego²⁹, której założenia zostaną przedstawione poniżej.

²³ Takiemu ujęciu dochodu odpowiada *net accretion theory* R. Haiga oraz H.C. Simonsa, łączona z teorią von Schanza. Por. M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an Unternehmen. Ein Vergleich der Lösungen verschiedener Steuersysteme*, Heidelberg 2004, s. 14–15; A. Leszczyłowska, *Współczesne koncepcje...*, s. 19–20; J.M. Dodge, J.C. Fleming Jr., F.J. Lipman, R.J. Peroni, *Federal Income Tax. Doctrine, Structure and Policy*, Durham 2019, s. 41–42.

²⁴ W. Jakob, *Einkommensteuer*, nr b. 2.

²⁵ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 10 zm., Warszawa 2018, s. 399.

²⁶ Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, ujednolicony tekst z 16.10.1934. Zob.: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EstG.pdf> (dostęp: 28.08.2023) oraz G. Strutz, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Berlin 1929, <https://www.digitale-sammlungen.de/de/view/bsb11022908?page=1> (dostęp: 28.08.2023).

²⁷ Por. K. Lindberg, § 2 EStG (212. Lfg. 8/2019), s. 18 Rn 33–34.

²⁸ O. Zugmaier, *Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht*, Augsburg 1998, s. 38.

²⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, s. 370.

3. ZAŁOŻENIA TEORII DOCHODU RYNKOWEGO (NIEM. *MARKTEINKOMMENSTHEORIE*)

Podstawowym elementem teorii dochodu rynkowego jest podkreślenie znaczenia wymiany gospodarczej dla opodatkowania dochodów³⁰. Źródłem, z którego powstaje dochód podatkowy, są czynności osoby fizycznej w formie osobistej pracy lub lokaty kapitału³¹.

Koncepcję tę przedstawił w 1977 r. H.G. Ruppe w prawnoporównawczym opracowaniu austriackich i niemieckich unormowań źródeł przychodów w podatku dochodowym³². Zwrócił on uwagę na znaczenie przyporządkowania przychodów do uzyskującej je osoby (niem. *persönliche Zurechnung der Einkünfte*), odzwierciedlające osobisty charakter podatku. Źródła przychodów należało wiązać z konstrukcjami prawa cywilnego oraz zdolnością poniesienia podatku, zmieniającą się wraz ze stanem majątku danej osoby.

Jako przykład możliwości powstawania przychodów w wyniku wymiany gospodarczej, niedostrzegany wystarczająco w ustawodawstwie podatkowym, H.G. Ruppe wskazał sytuację, gdy podmiot niebędący właścicielem dobra gospodarczego (niem. *Wirtschaftsgut*) – np. najemca czy dzierżawca – używa go, pobierając z niego pożytki. Źródłem przychodu jest wówczas korzystanie z rzeczy, choć niezwiązane z jej własnością³³.

Obowiązujący w czasie przedstawienia założeń tej koncepcji ustawy katalog źródeł przychodów w podatku dochodowym pozwolił H.G. Ruppe stwierdzić: „Ta lista nie jest podporządkowana ekonomicznemu pojęciu dochodu, lecz zorientowana na najbardziej pragmatyczne potrzeby;

³⁰ Por. E.-A. Kilincsoy, *Einkommenstheorien...*, s. 49 i nast.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, s. 566 i nast.; J. Lang, *Liebhabelei im Einkommensteuerrecht – Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte*, „Steuer und Wirtschaft” 1981, s. 223; *idem*, *Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG*, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 1981, t. 4, s. 54 i nast.; *idem*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, red. K. Tipke, N. Bozza, Berlin 2000, s. 119, 144 i nast.; R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft” 1993, nr 1, s. 35.

³¹ Por. H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 188 i cytowana tam literatura.

³² H.G. Ruppe, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung*, [w:] *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*, red. K. Tipke, wyd. 2, Köln 1979, s. 7–40.

³³ *Ibidem*, s. 14.

na pierwszy rzut oka nie pozwala rozpoznać żadnych wspólnych elementów i łączących je cech”. Nieodpłatne przysporzenia, takie jak spadki i darowizny, nie należą do żadnego źródła przychodów w konstrukcji podatku dochodowego. Również z reguły dobrowolne, nieodpłatne, powtarzające się uposażenia i świadczenia pomiędzy osobami zobowiązanymi do ich ponoszenia oraz uprawnionymi do ich otrzymania nie mogą być przypisywane osobie je otrzymującej. W przypadku najmu i dzierżawy oraz podnajmu i poddzierżawy występują dwa różne źródła przychodów, co wynika z prawnego stosunku do przedmiotu takich transakcji. Już przez samo uczestnictwo w wymianie dóbr i usług powstają przychody generujące dochód podatkowy. Natomiast korzystanie z rzeczy dla zaspokojenia tylko osobistych potrzeb nie może być zaliczane do przychodów³⁴.

Cechę wspólną dla większości unormowanych ustawowo źródeł przychodów dostrzegają H.G. Ruppe w odpłatnym korzystaniu ze świadczeń (powstających w wyniku transakcji, które dotyczą składników majątku, usług) wymienianych na rynku. Uczestniczenie w obrocie gospodarczym polega bowiem na wykonywaniu odpłatnych czynności na rzecz innego podmiotu, nawet z członkiem rodziny podatnika. Nawiązując do wcześniej przedstawionego stanowiska F. Neumarka, Ruppe stwierdził, że źródło przychodów występuje tylko wtedy, gdy przychody u osoby je osiągającej powstają dzięki jej uczestnictwu w wytwarzaniu produktu społecznego (niem. *Sozialprodukt*)³⁵. Pojawiają się przy tym szczegółowe kwestie, jak te, czy znaczenie mają tylko możliwości uzyskania przysporzeń (wzbogacenia) z racji uczestnictwa w transakcjach rynkowych, czy dopiero w wyniku konkretnej ich realizacji, i czy przesądza o tym cywilnoprawny, czy prawnopodatkowy punkt widzenia³⁶. Komu też przypisać należy przychód w przypadkach szczególnych, które ze swej natury nie mają kreatywnego rynkowego znaczenia, czyli nie są podejmowane w celu osiągnięcia przychodu? Chodziłoby tu np. o czynności dokonywane przez podmiot reprezentujący upadłego w postępowaniu upadłościowym lub osobę ubezwłasnowolnioną, czy też zarządcę majątku osoby małoletniej³⁷. Generowanie przychodów z udziału w szeroko pojętym obrocie gospodarczym może mieć więc złożony charakter, związany z realizacją interesów niekoniecznie ukierunkowanych na powiększenie majątku jednostki.

³⁴ Por. *ibidem*, s. 15–16.

³⁵ *Ibidem*, s. 16 i cytowana tam literatura.

³⁶ *Ibidem*, s. 21.

³⁷ *Ibidem*, s. 24.

Jak stwierdził H.G. Ruppe, źródłem przychodu jest – z wyjątkiem rent i niektórych wartości użytkowych – udział w zdarzeniach gospodarczych, których warianty są przewidziane w ustawie o podatku dochodowym. Właścicielem źródła przychodów (niem. *Inhaber der Einkunftsquelle*) nie jest ten, kto może rozporządzać przychodami, lecz podmiot mogący wpłynąć na spełnienie danego świadczenia na rynku, odpowiadającego źródłu przychodów – sam albo poprzez ustawowego przedstawiciela lub zarządcę³⁸.

Przyporządkowanie przychodów do danego podmiotu (niem. *Zurechnung*) może też nie mieć oparcia w cywilnoprawnej konstrukcji własności, lecz w zależności od ekonomicznie pojmowanej własności źródła przychodów. Źródłami takimi nie są zakłady, przynoszące zysk środki pracy czy osobista zdolność do pracy, ale udział w transakcjach rynkowych czy wymiana świadczeń w toku gospodarowania w formach przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym³⁹.

4. ZNACZENIE TEORII DOCHODU RYNKOWEGO I JEJ KRYTYKA

Teoria dochodu rynkowego, szeroko komentowana w niemieckojęzycznym piśmiennictwie końca XX i początku XXI wieku, spotkała się z zarzutem braku jej podstaw w niemieckim ustawodawstwie o podatku dochodowym⁴⁰. Zaznaczono też, że koncepcja zamierzonego wypracowania przychodu w wyniku stałego uczestnictwa w obrocie gospodarczym, ale z pominięciem przyrostu majątku niemającego tej cechy, jest zbliżona do przedstawionego już w połowie XIX wieku stanowiska niemieckiego ekonomisty W. Roschera⁴¹.

Teorię dochodu rynkowego uznaje się za zmodyfikowaną⁴² i zredukowaną odmianę teorii czystego przyrostu majątkowego, a przy tym niekonsekwentną – bo nie uwzględnia się tu opodatkowania przychodów z okazjonalnych czynności, które również są dokonywane w obrocie gospodarczym⁴³. Zdaniem P. Kirchhofa nawet samo państwo uczestniczy w procesach składających się

³⁸ *Ibidem*, s. 25.

³⁹ *Ibidem*, s. 38–39.

⁴⁰ K. Lindberg, § 2 *EStG* (212. Lfg. 8/2019), s. 20, nr b. 37–38.

⁴¹ Cyt. za: M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns...*, s. 16.

⁴² Por. H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, s. 188.

⁴³ Por. M. Glass, *Die Besteuerung des Gewinns...* i przedstawione tam stanowisko J. Langa.

na prywatną sferę gospodarki, poprzez ich opodatkowanie⁴⁴. Pojęcie „rynek” może być przy tym szeroko rozumiane, nie tylko jako miejsce wymiany towarów i usług, ale też ochrony interesów, realizacji form odpowiedzialności, edukacji i innych elementów życia społecznego. Rynek jest nie tylko miejscem aktywności ekonomicznej, ale powinien być także postrzegany w aspektach spełniania celów ogólnospołecznych⁴⁵.

Znaczenie głównej tezy teorii dochodu rynkowego, czyli roli faktu generowania przychodów ze źródeł realizowanych w toku zamierzonego udziału w obrocie gospodarczym, było dostrzegane jako przeciwwaga dla braków teorii czystego przyrostu majątku oraz teorii źródeł⁴⁶.

Wobec pierwszej z nich podnoszono zarzut, iż przyjęte tam pojęcie dochodu jest nazbyt szerokie. Objęto nim bowiem nie tylko faktyczne przyrosty majątku lub jego ubytki, ale również niezrealizowane zwiększenie wartości oraz nieodpłatne przysporzenia (darowizny, spadki), a ponadto prywatne korzyści oraz pożytki płynące z majątku.

W stosunku do teorii źródeł założenia teorii dochodu rynkowego wychodziły poza zawężoną granicę między sferą opodatkowaną i nieopodatkowaną poprzez podkreślenie trwałości źródeł przychodów. Istotne było także wykluczanie z przychodów takich form przyrostu majątku, które nie miały cechy trwałości, choć miały wpływ na zdolność płatniczą jednostki⁴⁷.

Teoria dochodu rynkowego pokonuje pewne słabości teorii czystego przyrostu majątku, bo dla ustalenia źródła przychodu przesądzające znaczenie ma gospodarczy (tzn. zorientowany na udział w procesach rynkowych) cel działania jednostki. W stosunku do teorii źródeł odrzuca się tu opodatkowanie ze względu na wzrost zdolności świadczenia osoby ze zrealizowanych przyrostów wykorzystywanego majątku, dla której nie był

⁴⁴ Por. P. Kirchhof, *Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag*, München 1988, s. 16 i nast., s. 20 i nast.; *idem*, *Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen*, red. I. Ebeling, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 2001, t. 24, s. 14 i nast. W kwestii krytyki tego poglądu P. Kirchhofa por.: H. Söhn, *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, [w:] *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, red. J. Lang, Köln 1995, s. 348–351.

⁴⁵ Zob. szerzej: F.J. Marx, E.-A. Kilincsoy, *Steuerökonomische Analyse...*, s. 39.

⁴⁶ *Ibidem*, s. 47–51.

⁴⁷ M. Desens, *Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?*, [w:] *Erneuerung des Steuerrechts. 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, t. 37, red. M. Jachmann, Köln 2014, s. 120–121, <https://doi.org/10.9785/ovs.9783504384128.95>

miarodajny efekt działalności na rynku. Ponadto wyklucza się w teorii dochodu rynkowego opodatkowanie korzyści z prywatnego majątku⁴⁸, niewykorzystywanego w celach zarobkowych. Dochodem w ujęciu podatkowym nie są tu też transfery socjalne (zapomogi, odszkodowania, subwencje, pomoc socjalna), chociaż – jak zaznaczano w krytyce teorii dochodu rynkowego – także w tej sferze następuje zmiana zdolności płatniczej jednostki⁴⁹.

Opodatkowaniu może podlegać tylko dochód osiągnięty w wyniku udziału w obrocie gospodarczym (suma wygoszparowanych dochodów⁵⁰) i wytwarzania przez to nowych wartości (niem. *Wertschöpfungsprozess*)⁵¹. Dzieje się tak, gdy podatnik działa w sposób planowy, z zamiarem generowania dochodów⁵². Opodatkowaniu podlegać może więc tylko faktyczny przyrost majątku, powstający z udziału w procesach wymiany gospodarczej. Oznacza to pozostawienie poza przedmiotem podatku dochodowego przysporzeń o charakterze „prywatnym”, nie pochodzących z zamierzonego działania na zasadach rynkowych⁵³. Gdy jednostce nie można przypisać zamiaru osiągnięcia dochodów, czego przykładem jest działalność charytatywna albo wyłącznie hobbystyczna, to nie ma wtedy mowy o powstaniu dochodu⁵⁴. W praktyce wymaga to ustaleń co do motywów działania danej osoby, bo nawet działalność hobbystyczna – choć podejmowana z pasji, zainteresowania – może też przynosić dochody. Jednakże brak celu zarobkowego wyklucza podatkową kwalifikację uczestnictwa w wymianie rynkowej. Z kolei w przypadku zamierzonego działania w celu osiągnięcia przychodów dopuszczalne jest odliczanie strat z nietrafionych nakładów, zobowiązań⁵⁵.

Zaznaczyć należy, iż darowizny, spadki i przyrosty majątku powstające bez udziału w rynku nie podlegają – w założeniach teorii dochodu rynkowego – podatkowi dochodowemu⁵⁶. O ile przysporzenia z darowizn

⁴⁸ *Ibidem*, s. 121–122.

⁴⁹ Por. *ibidem*, s. 122–123.

⁵⁰ J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988, s. 19.

⁵¹ Por. R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35–36.

⁵² *Ibidem*. Por. też: M. Alt, *Das Überschußvermögen...*, s. 145–146.

⁵³ Por. R. Wittmann, *Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*, Augsburg 1992, s. 51 i nast.; *idem*, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35, 38 i nast.

⁵⁴ R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

⁵⁵ Por. J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 33; R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

⁵⁶ Por. R. Wittmann, *Besteuerung des Markteinkommens...*, s. 35 i 38.

i spadków są objęte odrębnym podatkiem, pozostają jeszcze pewne dochody nieopodatkowane, uzyskane „poza udziałem w rynku” i bez celu zarobkowego⁵⁷. Mogą powstawać okazjonalnie i nie stanowią przedmiotu typowej wymiany gospodarczej. Przykładem tego mogą być wartości świadczeń związanych z zaspokajaniem osobistych potrzeb niematerialnych, np. z udziału w przedsięwzięciach kulturalnych, artystycznych, sportowych. Nie są one nastawione na osiągnięcie korzyści majątkowych (o ile nie są wykonywane profesjonalnie). Taka „prywatna konsumpcja” nie musi wiązać się z generowaniem dochodów. Jeżeli jednak powstaną tu dochody z zamierzonych działań (np. uzyskanie nagród, wygranych w zawodach), to należy oceniać, czy takie przysporzenia są następstwem wykorzystania prywatnych dóbr konsumpcyjnych (nieprzeznaczonych do realizacji celów w ramach wymiany gospodarczej) i czy mieszczą się one w sferze prywatnej konsumpcji (zaspokajania osobistych potrzeb). Nie podlegają wówczas, inaczej niż w podstawowych założeniach *Reinvermögenszugangstheorie*, opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego⁵⁸.

5. TEORIA DOCHODU RYNKOWEGO W ŚWIETLE ORZECZNICTWA SĄDÓW

Teoria dochodu rynkowego znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów, w szczególności w tzw. trudnych przypadkach stosowania prawa (niem. *Grenzfälle*). Interesującym przykładem może być kwestia powtarzalności dopływu środków pieniężnych przy uznaniu za niestanowiące dochodu podatkowego według § 22 ust. 1 EStG należności z osobiście wykonywanych czynności (niem. *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*). Odwołanie do teorii dochodu rynkowego pozwoliło dokonać oceny takiego przychodu pod względem znaczenia efektów gospodarczych danych czynności. Istotne znaczenie miało tu założenie, iż dochód wynikać może z czynności dokonywanych z zamiarem jego osiągnięcia. Federalny Trybunał Finansowy (BFH) odrzucił także na podobnej podstawie dopuszczalność opodatkowania rent otrzymywanych na zaspokojenie dodatkowych potrzeb wynikających z poniesionej szkody⁵⁹ lub z wyrównywania utraconych alimentów⁶⁰.

⁵⁷ Por. J. Hey, *Objekt und Bemessungsgrundlage...*, § 7, nr b. 30.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Por. wyroki BFH w: BFHE (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs) 175, 439, Bundessteuerblatt II 1995, 121, oraz z 14.12.1994 – X R 106/92, BFHE 176, 402, BStBl II 1995, 410.

⁶⁰ Wyrok z 26.11.2008 – X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651.

Przyjęcie założeń teorii dochodu rynkowego pozwoliło wykluczyć opodatkowanie przyrostu wartości majątku z powtarzających się świadczeń w zamian za zrzeczenie się spadku i zachowku⁶¹. Uznano również, że nie podlegają opodatkowaniu na podstawie § 22 ust. 1 EStG dochody z powtarzających się świadczeń, jeżeli nie mają one na celu zastąpienia utraconego dochodu podlegającego opodatkowaniu albo mają charakter odsetek⁶². To samo dotyczy świadczeń otrzymywanych przez osobę fizyczną od fundacji⁶³.

Zdaniem BFH świadczenia ze stypendium z kraju ojczystego przyznane lekarzowi na specjalistyczne szkolenie w Niemczech mogą być opodatkowanymi płatnościami cyklicznymi zgodnie z § 22 ust. 1 i ust. 3 lit. b EStG. Taką tezę sformułowano z przywołaniem teorii dochodu rynkowego. Natomiast w aktualnie toczącym się sporze na kanwie wyroku Saksońskiego Sądu Finansowego z 11.03.2021 r.⁶⁴ wyrażono pogląd, iż pojęcie dochodu podlegającego opodatkowaniu jest związane z celowym działaniem nastawionym na zwiększenie aktywów jednostki, wytwarzanych poprzez uczestnictwo w rynku i prowadzących do uzyskania dochodu⁶⁵. Federalny Trybunał Finansowy oceni, czy w świetle § 2 ust. 1 EStG stypendia na badania naukowe jako świadczenia cykliczne stanowią dochód w rozumieniu § 22 ust. 1 EStG i można je uznać za transfer świadczeń o rynkowym charakterze, a osiągnięty w ten sposób przyrost majątku jest miarodajny dla opodatkowania⁶⁶. Uwagę zwraca tu wyraźne odwołanie do elementu teorii dochodu rynkowego, w tym wywiedziona z niej ocena, czy przyrost wartości majątku jednostki, nienastawiony na uzyskanie wzajemnych świadczeń z operacji gospodarczych, może generować dochód podlegający opodatkowaniu.

⁶¹ Wyroki BFH z 20.10.1999 – X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82 oraz z 9.02.2010 – VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818.

⁶² Wyrok Senatu BFH: BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, znak II.2.a.

⁶³ Wyrok Senatu BFH z 15.07.2014 – X R 41/12, BFHE 246, 442, nr. b 32 (m.w.N.).

⁶⁴ Sygn. Az: 8 K 1264/20, EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte) 2022, 1534.

⁶⁵ A. Musil, § 2 EStG, nr b.79, [w:] *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, red. G. Hermann, G. Heuer, A. Raupach, Köln, wyd. wymiennokartkowe (stan na styczeń 2019 r.).

⁶⁶ Wyrok BFH z 8.07.2020 r., sygn. X R 6/19, <https://www.juris.de/r3/> (dostęp: 28.08.2023).

W ujęciu teorii dochodu rynkowego przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych powstaje w wyniku uczestnictwa jednostki w procesach wymiany gospodarczej (rynkowej), podejmowanego w celu osiągnięcia przychodów. Źródła przychodów powinny funkcjonować w zgodzie z prawnymi podstawami obrotu gospodarczego, wywodzonymi z prawa cywilnego. Ich podstawą są czynności dokonywane w toku wymiany towarów i usług, choć nie jest wymagany związek takiej aktywności z własnością środków produkcji. Ocena przysporzeń w majątku jednostki ma zatem szerokie podstawy poprzez odniesienie do uczestnictwa w obrocie gospodarczym. W przypadku gdy jednostka nie podejmuje aktywności w celu osiągnięcia przychodów, choć mimo to mogą one wystąpić, to wyklucza się istnienie źródła przychodów generujących dochód do opodatkowania.

Należy zaznaczyć, że u ważnych podstaw *Markteinkommenstheorie* leży nie tylko ocena wyniku uczestnictwa w procesach wymiany gospodarczej, ale również założenie zdolności poniesienia świadczenia tytułem podatku (niem. *Leistungsfähigkeitsprinzip*). Opodatkowaniu podatkiem dochodowym mają podlegać tylko takie przysporzenia, które zwiększają tę zdolność płatniczą.

Opisane w niniejszym artykule podstawowe założenia teorii dochodu rynkowego wzbudzają duże zainteresowanie w niemieckim piśmiennictwie naukowym ostatnich lat. Przedstawiono szczegółowe opracowania poświęcone analizie źródeł przychodów oraz cech dochodu powstającego wskutek udziału jednostki w obrocie gospodarczym. Należy podkreślić, że H.G. Ruppe rozszerzył niektóre tezy F. Neumarka⁶⁷, a późniejsze rozwinięcie opisanej tu teorii było efektem wielu kolejnych opracowań. Jednakże teoria ta nie odgrywa tak dużej roli, jak wskazane wyżej i stale przywoływane teorie dochodu z przełomu XIX i XX wieku, czyli teoria źródeł oraz teoria przyrostu czystego majątku. Te bowiem były podstawami formułowania katalogu źródeł przychodu w obowiązującym niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych.

Teoria dochodu rynkowego wywarła wpływ na orzecznictwo w kwestii oceny cech niektórych źródeł przychodów⁶⁸. Odwołania do tej teorii

⁶⁷ Por. R. Wittmann, *Das Markteinkommen...*, s. 8.

⁶⁸ Por. A. Goetze, *Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige. Zur Gleichheit aller Erwerbsgrundlagen in einem vereinfachten Steuerrecht*, [w:] *Finanz- und*

pozwalają wyjaśniać cechę dochodów osób fizycznych jako przysporzeń powstających w uwarunkowaniach rynkowych i podejmowanych w wyniku dążenia do ich osiągnięcia.

BIBLIOGRAFIA

- Alt M., *Das Überschußvermögen im Einkommensteuerrecht*, „Steuer und Wirtschaft” 1994, nr 2.
- Birk D., Desens M., Trappe H., *Steuerrecht*, wyd. 23, Heidelberg 2020.
- Brandis P., *Einkommen als Rechtsbegriff*, „Steuer und Wirtschaft” 1987, nr 4.
- Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 176–190.
- Collet M., *Droit fiscal*, wyd. 5, Paris 2015.
- Desens M., *Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?*, [w:] *Erneuerung des Steuerrechts. 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, t. 37, red. M. Jachmann, Köln 2014, <https://doi.org/10.9785/ovs.9783504384128.95>
- Dodge J.M., Fleming J.C. Jr., Lipman F.J., Peroni R.J., *Federal Income Tax. Doctrine, Structure and Policy*, Durham 2019.
- Fuisting B., *Die Preußischen direkten Steuern*, t. 4: *Grundzüge der Steuerlehre*, Berlin 1902.
- Glass M., *Die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an Unternehmen. Ein Vergleich der Lösungen verschiedener Steuersysteme*, Heidelberg 2004.
- Goetze A., *Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige. Zur Gleichheit aller Erwerbsgrundlagen in einem vereinfachten Steuerrecht*, [w:] *Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa*, red. J.-D. Drüen, H. Kube, R. Wernsmann, t. 8, Frankfurt am Main 2010.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011.
- Hey J., *Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, wyd. 23, Köln 2018.
- Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, wyd. 5, München 2007.
- Jakob W., *Einkommensteuer*, wyd. 4, München 2008.
- Kilincsoy E.-A., *Einkommenstheorien im deutschen Steuerrecht*, Lohmar-Köln 2017.
- Kirchhof P., *Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag*, München 1988.
- Kirchhof P., *Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen*, red. I. Ebeling, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 2001, t. 24,
- Lang J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1981/1988.
- Lang J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, [w:] *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, red. K. Tipke, N. Bozza, Berlin 2000.

Steuerrecht in Deutschland und Europa, red. J.-D. Drüen, H. Kube, R. Wernsmann, t. 8, Frankfurt am Main 2010, s. 26–35 i cytowana tam literatura oraz orzecznictwo.

- Lang J., *Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG*, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft” 1981, t. 4.
- Lang J., *Liebhabelei im Einkommensteuerrecht – Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte*, „Steuer und Wirtschaft” 1981.
- Leszczyłowska A., *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*, Warszawa 2014.
- Lindberg K., § 2 EStG (212. Lfg. 8/2019), [w:] *EStG Kommentar*, red. G. Frotscher, M. Geurts, wyd. wymiennokartowe.
- Litwińczuk H., *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.01>
- Marx F.J., Kilincsoy E.-A., *Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie*, „Steuer und Wirtschaft” 2019, nr 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 10 zm., Warszawa 2018.
- Musil A., § 2 EstG, [w:] *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, red. G. Hermann, G. Heuer, A. Raupach, Köln, wyd. wymiennokartkowe.
- Ruppe H.G., *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung*, [w:] *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*, red. K. Tipke, wyd. 2, Köln 1979.
- Schanz G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” 1896, 13 Jahrg.
- Söhn H., *Erwerbsbezüge, Markteinkommenstheorie und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, [w:] *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, red. J. Lang, Köln 1995.
- Strutz G., *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Berlin 1929, <https://www.digitale-sammlungen.de/de/view/bsb11022908?page=1> (dostęp: 28.08.2023).
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung, t. 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, Köln 1993.
- Treich C., *Concepts of Taxable Income – The German Contribution*, Osnabrück 2000.
- Wittmann R., *Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft” 1993, nr 1.
- Wittmann R., *Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungs-dirigierter anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*, Augsburg 1992.
- Zdzitowiecki J., *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939.
- Zieliński R., *Istota i ewolucja pojęcia dochodu podatkowego oraz modele jego opodatkowania*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Lublin 2016.
- Zieliński R., *Pojęcie dochodu podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 10.
- Zugmaier O., *Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht*, Augsburg 1998.

WPLYW WSPÓLNOT POZNAWCZYCH NA REGULACJE CEN TRANSFEROWYCH

Streszczenie. Artykuł analizuje wpływ wspólnot poznawczych na procesy tworzenia i recepcji standardów cen transferowych. Standardy te opracowywane są niemal wyłącznie w jednej organizacji – OECD. Wzorce są następnie inkorporowane do systemów prawnych poszczególnych państw. W efekcie normy krajowe są odzwierciedleniem rozwiązań tworzonych przez międzynarodowych ekspertów tej organizacji.

Zarówno na proces tworzenia standardów, jak i ich recepcję do prawa krajowego znaczący wpływ mają krajowe i międzynarodowe wspólnoty poznawcze. Narzucają one formę dyskursu i ograniczają wpływ osób spoza wspólnoty na ostateczny kształt rozwiązań. Stan taki ułatwia powstawanie jednolitych rozwiązań globalnych, jednak rodzi wiele poważnych wątpliwości związanych z demokratyczną kontrolą tworzenia prawa, dominacją rozwiązań korzystnych dla krajów wysoko rozwiniętych czy też kwestią lobbingu.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, wspólnoty poznawcze, światowy ład podatkowy

* Doktor, Akademia Leona Koźmińskiego, e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

EPISTEMIC COMMUNITIES AND TRANSFER PRICING LAWS

Summary. The article analyzes the impact of epistemic communities on the processes of creating, promoting and implementing transfer pricing standards. Standards are developed almost exclusively by one organization – the OECD. These standards are then incorporated into legal systems of individual countries. As a result, national standards usually mirror the solutions created by international experts of this organization.

The process of creating standards as well as their reception by national law are also influenced by national and international cognitive communities. They impose the form and the language of discourse and limit the role and influence of people from outside the community on the final shape of solutions. This situation facilitates the creation of uniform global solutions but raises a number of serious doubts related to the democratic control of law creation, the dominance of solutions beneficial to developed countries and the issue of lobbying.

Keywords: transfer pricing, epistemic communities, global tax order

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W prawie podatkowym na szczególną uwagę zasługują mechanizmy powstawania norm tworzonych przez ośrodki inne niż państwa. W przypadku cen transferowych wzorce rozwiązań (inkorporowanych następnie do krajowych systemów normatywnych) tworzone są przez jedną organizację międzynarodową – OECD. Za opracowywanie poszczególnych standardów odpowiedzialni są eksperci tej organizacji, a globalna recepcja następuje przy wsparciu i w wyniku współdziałania grup profesjonalistów zajmujących się zagadnieniem cen transferowych w administracji państwowej, środowiskach akademickich, a także w międzynarodowych korporacjach i firmach doradczych. Dzięki temu problematyka cen transferowych przenosi się ze sfery politycznej do sfery eksperckiej. Autor stawia tezę, że oddziaływanie takich grup na rozwój regulacji cen transferowych jest bardzo istotne. Dodatkowo artykuł jest próbą zdefiniowania podstawowych problemów, które taki wpływ może rodzić.

W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną oraz metodę dogmatyczno-prawną.

2. POJĘCIE WSPÓLNOT POZNAWCZYCH

Termin „wspólnoty poznawcze” („wspólnoty epistemologiczne” – *epistemic communities*)¹ wywodzi się z nauk politycznych i zawdzięcza swoją popularność badaniom P. Haasa prowadzonym w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku, dotyczącym wpływu wywieranego przez ekspertów na politykę międzynarodową. W związku z procesami globalizacji i ekspansją niepaństwowych systemów normatywnych pojęcie to przeniknęło do nauk prawnych. W Polsce do szerszego dyskursu wprowadził je T. Raburski w pracach dotyczących autonomizacji prawa².

Wspólnoty poznawcze to grupy o wspólnym stylu myślenia³. Cechą, która je łączy, jest zgodność przekonań dotycząca wartości, norm oraz zachodzących między nimi związków przyczynowo-skutkowych. Swój autorytet budują na posiadanej wiedzy i związanym z nią doświadczeniu. Przy tym wiedza ta nie jest „odkrywana”, lecz „konstruowana w interakcjach społecznych i legitymizowana [przez wspólnoty – przyp. K.L.] jako prawomocna”⁴. Nawet jeżeli istnieją w ramach wspólnot poznawczych wewnętrzne spory, to na zewnątrz prezentują one jednolitą narrację, podejmując przy tym działania ukierunkowane na ograniczenie głosów spoza wspólnoty i ostatecznie „przejęcie kontroli nad zagadnieniem”⁵. Dzięki temu stopień oddziaływania na otoczenie może być znaczący, a w sferze

¹ Przyjęte przez T. Raburskiego tłumaczenie *epistemic communities* jako „wspólnoty poznawcze” nie wydaje się semantycznie trafne. Podobny zarzut dotyczy używanego w naukach politycznych zwrotu „wspólnoty epistemologiczne”. Używany przez niektórych prawników zwrot „wspólnoty epistemiczne” jest zapożyczeniem z języka filozofii (por. A. Nowak-Far, *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2020). Zdaniem autora właściwszy i lepiej oddający sens zagadnienia byłyby termin „wspólnoty eksperckie” lub „społeczność ekspercka”. Jednak ze względu na wcześniejsze wprowadzenie terminu „wspólnoty poznawcze” do literatury prawniczej autor zdecydował się na użycie do opisanego zjawiska właśnie tego zwrotu.

² T. Raburski, *Autonomizacja prawa wobec państwa w sferze międzynarodowej*, Poznań 2012, s. 130.

³ P. Haas, *Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination*, „International Organization” 1992, vol. 46(1).

⁴ M. Malewski, *Badania jakościowe w naukach społecznych. O potrzebie metodologicznej wyobraźni*, „Teraźniejszość, Człowiek, Edukacja” 2017, nr 4, s. 109.

⁵ L.F. Henriksen, L. Seabrooke, *Controlling governance issues in professional-organizational networks*, [w:] *Global Networks and European Actors. Navigating and Managing Complexity*, red. G. Christou, J. Hasselbalch, London 2021, s. 60 i nast., <https://doi.org/10.4324/9781003153382-5>

zdominowanej przez wspólnotę „opór przed jej przekazem jest słaby”⁶. Podkreśla się, że wspólnoty są zasobem osobowym niezależnym od państw i polityków⁷. Tworzą one sieci złożone z profesjonalistów i ich organizacji, które dzięki swym kompetencjom odgrywają istotną rolę w kształtowaniu rozwiązań politycznych, ponieważ ich aktywność powoduje przeniesienie procesów decyzyjnych ze sfery politycznej do sfery eksperckiej⁸. W efekcie to członkowie wspólnot są „w opinii innych osób kompetentni do oceny prawdziwości danych twierdzeń w danym zakresie”, co prowadzi do „legitymizacji wiedzy” umożliwiającej wywieranie wpływu na politycznych decydentów⁹.

Wyróżnia się kilka stałych cech, którymi charakteryzują się wspólnoty poznawcze¹⁰:

- 1) zgodność przekonań dotycząca wartości, norm oraz występujących między nimi związków przyczynowo-skutkowych;
- 2) podkreślanie profesjonalizmu i wiedzy, tworzące obraz, który wykorzystuje się do narzucania własnej interpretacji rzeczywistości w danej dziedzinie;
- 3) wykorzystanie profesjonalnej charyzmy i autorytetu do zwalczania odmiennych interpretacji.

Jak podkreśla P. Haas, choć często ogranicza się te grupy do naukowców, to zawężenie takie nie jest zasadne¹¹. Do wspólnot poznawczych można zaliczać także licencjonowanych doradców, urzędników państwowych zajmujących się zawodowo daną tematyką, przedstawicieli organizacji zawodowych, pracowników korporacji specjalizujących się w danej dziedzinie (tzw. *in-house*).

Działalność wspólnot poznawczych jest przedmiotem badań socjologicznych oraz politologii, rzadziej nauk prawnych¹². Badania porównawcze

⁶ P. Haas, *Introduction...*

⁷ T. Raburski, *Autonomizacja...*, s. 130.

⁸ C. Mavrot, F. Sager, *Vertical Epistemic Communities in Multilevel Governance*, „Policy and Politics” 2016, vol. 46(3), s. 391–407.

⁹ A. Dumała, *Wspólnoty epistemologiczne i koalicje adwokackie w systemie Unii Europejskiej*, [w:] *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, red. M. Haliżak, M. Pietras, Lublin 2012, s. 513.

¹⁰ T. Raburski, *Autonomizacja...*, s. 131.

¹¹ P. Haas, *Introduction...*

¹² Ch.M. Weible, P.A. Sabatier, H.C. Jenkins-Smith, D. Nohrstedt, A.D. Henry, P. deLeon, *A Quarter Century of the Advocacy Coalition Framework: An Introduction to the Special Issue*, „The Policy Studies Journal” 2011, vol. 39(3), s. 349–360.

potwierdzają, że wpływ wspólnot na kształt przyjmowanych przez państwa rozwiązań normatywnych wzrasta¹³. Zjawisko takie można zaobserwować także w sferze finansów publicznych¹⁴. Z perspektywy podatków istotna jest rola wspólnot w promowaniu i umacnianiu roli ponadpaństwowych rozwiązań tworzonych przez ekspertów przy ograniczonej lub bez bezpośredniej kontroli państw¹⁵. Podkreślenia wymaga, że w tym zakresie wspólnoty odgrywają znaczącą rolę na wszystkich szczeblach: krajowym, międzynarodowym i transnarodowym¹⁶.

3. CENY TRANSFEROWE JAKO SYSTEM GLOBALNY

Ceny transferowe dotyczą problematyki ustalania właściwego poziomu cen w transakcjach między podmiotami powiązаныmi. Ma ona bezpośredni wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wpływy budżetowe. Lokalne regulacje w poszczególnych krajach powstają zasadniczo zgodnie z właściwymi wymogami legislacyjnymi, przeważnie w formie ustaw lub aktów o podobnej randze. Jednak rozwiązania inkorporowane do systemu prawa krajowego prawie zawsze oparte są na rekomendacjach opracowywanych przez jedną organizację – OECD. Można zaryzykować twierdzenie, że obecnie całość rozwiązań światowego systemu cen transferowych, mimo pewnych prób podejmowanych przez inne organizacje (np. ONZ), jest wynikiem prac tej organizacji.

Dzięki temu w większości krajów stosowane są identyczne rozwiązania, a różnice (występujące sporadycznie) nie są znaczące. Incydentalnie zdarzające się próby tworzenia rozwiązań odmiennych od globalnego wzorca spotykają się z negatywnymi reakcjami społeczności eksperckiej¹⁷. Co więcej, nie ma krytycznego dyskursu na temat rozwiązań alternatywnych do tych, które są podstawą obecnego porządku cen transferowych, choć takowe istnieją.

¹³ M.K. Davis Cross, *Rethinking epistemic communities twenty years later*, „Review of International Studies” 2013, vol. 39(1), s. 137–160, <https://doi.org/10.1017/S0260210512000034>

¹⁴ D. Himmick, M. Brivot, *Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, s. 29–44, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.003>

¹⁵ W. Hoff, *Nauczenie prawa. Dwa słowa. Dwie zagadki*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 2, s. 31–44.

¹⁶ A. Dumala, *Wspólnoty...*, s. 514.

¹⁷ M. Valadao, R. Lopes, *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” 2013, vol. 8, s. 31–37.

Fundamentem współczesnych rozwiązań cen transferowych jest przyjęcie założenia (swoistej fikcji), że podmioty powiązane mogą być traktowane jak oddzielne, niezależne podmioty (*separate entity approach*). Podstawowa zasada cen transferowych – *arm's length principle* (ALP) – stanowi, że ceny stosowane między podmiotami powiązanymi mają być ustalane na poziomie cen w analogicznych transakcjach podmiotów niezależnych. Wybór właśnie takiego podejścia dokonał się na początku XX wieku, a wpływ na jego przyjęcie miały decyzje podejmowane przez aparat skarbowy w USA oraz badania prowadzone przez Ligę Narodów (w szczególności prace prof. Carolla – *Carroll Report*)¹⁸. Jednak w tamtym czasie rozpatrywany był również alternatywny mechanizm, polegający na rozdzieleniu przychodów między wszystkie podmioty zależne z użyciem klucza alokacji. Podejście to znane jest jako *formulary apportionment* – formuła alokacji (FA)¹⁹. Współczesny kształt rozwiązań cen transferowych oraz petryfikację podejścia opartego na zasadach *separate entity* i ALP można wyjaśnić, analizując rolę i wpływ wspólnot poznawczych na ewolucję globalnych norm cen transferowych.

4. WSPÓLNOTY POZNAWCZE W DZIEDZINIE CEN TRANSFEROWYCH

Analizując proces tworzenia i recepcji norm cen transferowych, dostrzec można wpływ kilku grup, które mają cechy wspólnot poznawczych. Do tej kategorii zaliczyć należy ekspertów i współpracowników samej OECD. Główny twórca standardów cen transferowych to organizacja międzynarodowa, która zrzesza tylko 38 państw. Jej członkami są wyłącznie kraje wysoko rozwinięte. Żadne państwo rozwijające się nie wchodzi w skład OECD, choć przedstawiciele takich państw mogą brać udział w niektórych jej projektach. Nie jest kwestionowany bardzo wysoki poziom kompetencji merytorycznych pracowników organizacji, którą określa się nawet jako „największą firmę *management consulting*”²⁰. Organizacja ta ma znaczący autorytet w zakresie podatków, a w szczególności w dziedzinie

¹⁸ Utrwalenie zasady ALP nastąpiło w wyniku światowej ekspansji rozwiązań OECD – por. M. Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017.

¹⁹ Formuły alokacji stosowane są obecnie w państwach federacyjnych.

²⁰ J. Salzman, *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, vol. 4, s. 777, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>

cen transferowych, w której dokonała praktycznie monopolizacji dyskursu. Wysoka jakość opracowań oraz system sankcji *soft law* gwarantują sprawną recepcję jej rekomendacji.

Jednak w rezultacie dominacji ekspertów i technokratów sposób opracowywania przez OECD standardów nie dopuszcza udziału osób spoza wąskiego, zamkniętego kręgu specjalistów, a „interwencje aktorów nie-technicznych są uważane za aberracje, które należy kontrolować przez społeczność zjednoczoną wokół wspólnych podstaw normatywnych”²¹. Skutkuje to narzuceniem jednej narracji i ograniczeniem dialogu, szczególnie zaś eliminacją z debaty publicznej propozycji alternatywnych do rozwiązań opracowanych przez organizację.

Za kolejną grupę w ramach wspólnoty poznawczej uznać należy praktyków zajmujących się zawodowo zagadnieniami cen transferowych. Specjalne miejsce zajmują wśród nich doradcy (w niektórych krajach licencjonowani) zatrudnieni w firmach prawniczych i konsultingowych²². Są to stosunkowo nieduże, ale bardzo aktywne grupy kreujące swój obraz jako unikatowych specjalistów, ograniczające dostęp do wiedzy osób „spoza zamkniętego kręgu”²³. Badania P. Sikki i H. Willmotta potwierdzają, że konsultanci faktycznie mają olbrzymią wiedzę na temat zagadnień, którymi się zajmują i potrafią ją sprawnie wykorzystać do wzmacniania swojej pozycji²⁴. Zjawisko to szczególnie widoczne jest w przypadku usług doradczych związanych z wiedzą i doświadczeniem praktycznym, dotyczącymi różnych systemów podatkowych²⁵.

Zbliżoną grupę tworzą naukowcy. Sądząc po zakresach tematów publikacji naukowych, większość badań dotyczących omawianego zagadnienia koncentruje się na kwestiach praktycznej aplikacji norm cen

²¹ R.S. Christensen, M. Hearson, *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, vol. 26(5), s. 1068–1088, <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>

²² Pod tym pojęciem rozumiem firmy prawnicze, audytorskie, doradztwa podatkowego itd.

²³ I. Grinberg, *The new international tax diplomacy*, „Georgetown Law Journal” 2017, vol. 104(5).

²⁴ P. Sikka, H. Willmott, *The tax avoidance industry: accountancy firms on the make*, „Critical Perspectives on International Business” 2013, vol. 9(4), s. 415–443, <https://doi.org/10.1108/cpoib-06-2013-0019>

²⁵ H. Rogers, L. Oats, *Transfer pricing: changing views in changing times*, „Accounting Forum” 2022, vol. 46(1), s. 83–107, <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>

transferowych²⁶. Prace te pośrednio wpływają zatem na petryfikację obowiązujących norm. Jednak istnieje wąska grupa badaczy zajmujących się krytyczną analizą istniejących zasad, dzięki czemu w dyskursie akademickim pojawia się pytanie o rozwiązania alternatywne do dominujących standardów²⁷. Należy także zaznaczyć, że – jak wykazują analizy S. Rochy – duża grupa naukowców to jednocześnie doradcy, którzy bywają „mocno zaangażowani w obronę klientów przed lokalnymi organami podatkowymi”²⁸.

Specjalne miejsce zajmują we wspólnocie poznawczej eksperci organizacji międzynarodowych zajmujących się cenami transferowymi. Można tu wyróżnić organizacje, dla których jest to wyłączna sfera zainteresowań (przykładem może być Joint Transfer Pricing Forum przy UE), organizacje, które zajmują się finansami publicznymi, a ceny transferowe są jednym z wielu zagadnień podatkowych, którym poświęcają uwagę (takie jak WCO, IFA lub IBFD) oraz organizacje, które podejmują tematykę, realizując inne cele (ONZ zajęło się zagadnieniem ze względu na chęć wsparcia rozwijających się państw). Odrębne miejsce zajmują stowarzyszenia zrzeszające przedstawicieli aparatu skarbowego poszczególnych państw (przykładowo: Forum on Tax Administration – FTA)²⁹. To, co zasadniczo łączy wszystkie te podmioty, to ogólna, często bezkrytyczna akceptacja rozwiązań OECD. Zarówno w prowadzonym przez siebie dyskursie, podejmowanych działaniach, jak i w rekomendacjach dotyczących cen transferowych odnoszą się one prawie wyłącznie do modelu OECD, uznając go za jedyną opcję, pozbawioną alternatywy³⁰. Wyjątkiem są nieliczne głosy pojawiające się w debacie naukowej, prezentowane okazjonalnie na łamach czasopism publikowanych

²⁶ S. Kumar, N. Pandey, W.M. Lim, A.N. Chatterjee, N. Pandey, *What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis*, „Journal of Business Research” 2021, vol. 134, s. 275–287, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.041>

²⁷ R.S. Avi-Yonah, I. Benshalom, *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> (dostęp: 19.05.2023).

²⁸ S. Rocha, *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism*, [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 190.

²⁹ OECD, *Forum on Tax Administration*, b.r., <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (dostęp: 10.05.2023).

³⁰ Dotyczy to także ONZ, choć opracowała ona własne wytyczne dotyczące cen transferowych.

przez niektóre z ww. organizacji (np. IBFD), a dotyczące pytań o fundamentalne rozwiązania cen transferowych. Jednak skala i znaczenie takich głosów są ograniczone.

Należy zwrócić uwagę na marginalną rolę, jaką odgrywają w tym zakresie organizacje NGO. Podmioty takie mają bardzo istotny wpływ na wiele zagadnień związanych z powstawaniem niepaństwowych norm w innych dziedzinach. Często przywołuje się ich znaczenie dla ewolucji standardów praw człowieka lub problematyki ochrony środowiska. Jednak w zakresie podatków rola NGO jest nieznacząca, a w kwestii cen transferowych praktycznie jej nie odgrywają³¹. Niewiele organizacji społecznych interesuje się tematyką danin publicznych, a ich głos (w przeciwieństwie do powołanych wcześniej przykładów dotyczących profesjonalistów) bywa marginalizowany. W zakresie cen transferowych wymienić należy dwa podmioty okazjonalnie podejmujące omawianą tematykę: Tax Forum i Tax Justice Network. Dla obydwu ceny transferowe pozostają jednak tylko tematem pobocznym. Przyczyny takiego stanu rzeczy wymagają odrębnych badań. Wydaje się, że jedną z nich może być hermetyczny język debaty narzucony przez wspólnotę poznawczą.

5. SIECI WZAJEMNYCH POWIĄZAŃ

Jak podkreśla P. Haas, wspólnoty poznawcze tworzą sieci³². Pomiędzy poszczególnymi podmiotami istnieją wzajemne powiązania o charakterze osobowym, organizacyjnym, ideowym lub wynikające z oczekiwanych korzyści. Powiązania takie wzmacniają wspólnotę i pozwalają jej skutecznie wpływać na interesującą ją tematykę. Z kolei C. Mavrot i F. Sager wykazali, że wspólnoty mogą oddziaływać na otoczenie wertykalnie lub horyzontalnie³³. To pierwsze umożliwia wpływ na kształt wewnętrznych decyzji własnego środowiska (np. państwa lub organizacji, takiej jak OECD bądź ONZ), a drugie pozwala wpływać na decyzje w innych organizacjach lub państwach³⁴. W obydwu przypadkach siła oddziaływania zależy od jakości i mocy więzi sieciowych.

³¹ Należy nadmienić, że pewne znaczenie w dyskusji o opodatkowaniu *e-commerce* mają działania organizacji takich jak Tax Justice Network.

³² P. Haas, *Introduction...*

³³ C. Mavrot, F. Sager, *Vertical...*

³⁴ C. Dunlop, *Epistemic communities and two goals of delegation: Hormone growth promoters in the European Union*, „Science and Public Policy” 2010, vol. 37(3), s. 205–217, <https://doi.org/10.3152/030234210X497681>

Omawiana wspólnota poznawcza jest hermetyczna i opiera się na bardzo mocnych powiązaniach personalnych. Ważnym ich przejawem są rosztady i transfery specjalistów z różnych grup w ramach wspólnoty (np. urzędników zajmujących się cenami transferowymi do firm doradczych, naukowców do pracy w administracji itp.). Choć procesy te, poprzez ułatwienie przepływu wiedzy i doświadczenia, mają swoje pozytywne strony, to jednak migracja ekspertów z administracji skarbowych do firm doradczych (występująca na dużą skalę szczególnie w rozwijających się krajach) uznawana jest za zjawisko negatywne. Zwrócić należy uwagę, że osoby związane z doradztwem sprawują funkcje decyzyjne w OECD – organizacji, która opracowuje standardy cen transferowych. Przykładowo wydziałami CTPA's Tax Treaty, Transfer Pricing and Financial Transactions w tej organizacji kierowali byli pracownicy firm doradczych KPMG (od 2014 r.) i EY (od 2016 r.)³⁵. Częstsze są jednak migracje z administracji do firm doradczych. Mają one miejsce również w Polsce.

Powiązania osobowe występują także między organizacjami, które teoretycznie powinny konkurować w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań. I tak członkami grupy roboczej zajmującej się cenami transferowymi w ONZ byli eksperci zajmujący się tą samą tematyką w ramach grupy Working Party 6 w OECD³⁶. Ekspertki WCO biorą czynny udział w pracach OECD, a delegaci OECD w pracach Technical Committee in Customs Valuation przy WCO³⁷. Interesującym przykładem związków osobowych jest organizacja Tax Inspectors Without Borders, w ramach której emerytowani urzędnicy podatkowi pomagają krajom rozwijającym się implementować rozwiązania sprawdzone w krajach rozwiniętych³⁸.

Powiązania osobowe mają różne przejawy. Mogą prowadzić do ograniczenia dostępu do zawodu, zjawiska wzajemnego zapewniania sobie źródeł dochodów (np. wykonywanie ekspertyz na rzecz podatników przez naukowców, odpłatne wykłady prowadzone przez urzędników organów

³⁵ R. Woodward, *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, 2018, s. 3, <http://www.elgaronline.com/display/edcoll/9781788114967/9781788114967.00009.xml> (dostęp: 5.06.2023).

³⁶ M. Hearson, *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 10.05.2023).

³⁷ *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, 2018, s. 60, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?la=en> (dostęp: 5.06.2020).

³⁸ OECD, *Tax Inspectors Without Borders*, b.r., www.tiwb.org (dostęp: 10.05.2023).

skarbowych), a także powstawania zależności o charakterze towarzyskim, których przejawem mogą być nieformalne spotkania służące wymianie informacji i ustalaniu wspólnych strategii lub działań (np. zjawisko tzw. *working business lunch*, często opłacane ze środków publicznych lub przez interesariuszy), na który to problem uwagę zwraca piśmiennictwo anglosaskie³⁹.

Związki personalne wzmacniane są w trakcie realizacji wspólnych przedsięwzięć. Organizacje lub ich grupy podejmują razem działania, takie jak opracowywanie dokumentów roboczych, przygotowywanie raportów, a nawet tworzenie narzędzi IT do realizacji zadań związanych z cenami transferowymi. Jednym z najbardziej wpływowych podmiotów powstałych z połączenia sił kilku organizacji jest Platform for Collaboration on Tax (PCT). Założona jako wspólna reprezentacja IMF, OECD, ONZ i WBG (w którego biurach w Waszyngtonie ma siedzibę) łączy ekspertów tych organizacji. Ceny transferowe są w centrum zainteresowania Platformy, a model współpracy prowadzi do przenikania rozwiązań opracowywanych przez OECD do pozostałych organizacji, które stają się ich światowymi ambasadorami. Stąd w materiałach IMF lub WBG znajdujemy liczne odniesienia do modelu cen transferowych opracowywanego przez OECD.

Bardzo istotnym czynnikiem łączącym poszczególne grupy w ramach wspólnoty jest możliwość uzyskiwania wymiernych korzyści z istnienia obowiązujących rozwiązań. Zjawisko to określane jest jako „pogoń za rentą” (*rent-seeking*). Jego istnienie jest konsekwencją możliwości oddziaływania na ustalanie struktury ciężarów i wymogów nakładanych na podmioty społeczne⁴⁰. W przypadku cen transferowych jest to wynik monopolizacji dyskursu i możliwości wpływania na kształt wprowadzanych norm. Korzyści uzyskuje wspólnota, w szczególności doradcy podatkowi, władni jako jedyni wyjaśniać i interpretować skomplikowaną materię obowiązujących regulacji, a także przedstawiciele korporacji zajmujący się w ich strukturach badaną tematyką i opracowujący wewnętrzne dokumentacje i strategie na podstawie modeli OECD. Uniwersalność wiedzy pozwala im oferować swoje usługi w wielu państwach. Z kolei urzędnicy służb fiskalnych zajmujący się cenami transferowymi mają możliwość wykorzystania swojego

³⁹ K. Farnsworth, G. Fooks, *Corporate Taxation, Corporate Power, and Corporate Harm*, „The Howard Journal” 2015, vol. 54(1), s. 33.

⁴⁰ S. Alwasiak, M. Lewandowska-Kalina, L. Kalina, O. Kowalewski, M. Moźdzeń, K. Rybiński, *Interes publiczny a interesy grupowe w polskim ustawodawstwie*, „Ekonomista” 2014, nr 3, s. 351.

doświadczenia i po zakończeniu zatrudnienia w administracji podjęcia pracy w korporacjach lub firmach doradczych.

Oczywistym beneficjentem obowiązujących rozwiązań są zainteresowane globalną ekspansją korporacje z państw rozwiniętych. Jak sugerują niektóre badania, dodatkowe korzyści osiągają też budżety takich państw, ponieważ otrzymują niewspółmiernie większą część wpływów podatkowych niż kraje o niskim poziomie rozwoju⁴¹. Taki stan rzeczy jest zatem pośrednio korzystny dla członków wspólnot poznawczych związanych z firmami i administracją państw rozwiniętych.

6. SKUTKI AKTYWNOŚCI WSPÓLNOT POZNAWCZYCH

Aktywność wspólnot poznawczych w sferze cen transferowych skutkuje istotnymi konsekwencjami. Przede wszystkim był to ważny czynnik tworzenia się i petryfikacji niepaństwowego systemu normatywnego, o olbrzymim znaczeniu zarówno dla prawa finansowego poszczególnych państw, jak i dla podatników. Po kilku dekadach regulacje cen transferowych są kompletne (co nie znaczy, że nie ma obszarów, w których postuluje się ich dalsze tworzenie) i konstytuują aksjologicznie spójny system⁴². System ten jest wzorcem dla tworzenia systemów krajowych. Stopień unifikacji norm jest znaczny, a różnice między rozwiązaniami w poszczególnych państwach znikome. Jest to skutkiem ograniczenia wpływu na proces kreowania standardów cen transferowych ośrodków innych niż eksperckie (polityków, ale także organów przedstawicielskich). Nastąpiło przeniesienie procesu tworzenia norm z państw do organizacji międzynarodowej, co rodzi zupełnie nowe wyzwania. Wśród nich istotne znaczenie mają: petryfikacja systemu, hermetyzacja języka dyskursu, jurydyzacja norm, obawy o rolę lobbingu, a przede wszystkim pytania o demokratyczną kontrolę nad powstawaniem prawa.

Zaangażowanie wspólnot poznawczych w tworzenie norm cen transferowych skutkuje utrwaleniem wypracowanych prawie sto lat temu zasad. Wyniki badań F. Bruggera i R. Engebretsen dotyczących możliwości stosowania uproszczonych metod ustalania cen transferowych potwierdziły,

⁴¹ F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S.C. Schwartz, *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, vol. 8(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>

⁴² K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.

że wspólnoty podejmowały liczne działania w celu wzmocnienia percepcji niepodważalności obowiązujących rozwiązań OECD, jednocześnie osłabiając rangę podejść alternatywnych⁴³. Do podobnych wniosków prowadzą krytyczne analizy strategii obrony zasady ALP i „przechwycenia kognitywnego” debaty dotyczącej możliwości odstąpienia od niej⁴⁴. Zdaniem niektórych badaczy wspólnota poznawcza już całkowicie narzuciła ramy oraz zasady dyskursu i kontroluje jego przebieg⁴⁵.

Ze zjawiskiem „przechwycenia kognitywnego” powiązane są procesy powstawania hermetycznego języka, zarówno samych standardów, jak i związanej z nimi dyskusji. Jak wykazał I. Grinberg, narzucono używanie „specjalnego języka wykluczającego udział w niej osób spoza wspólnoty”⁴⁶. Jest to dla wspólnoty wygodne, gdyż ogranicza polemikę i potencjalną krytykę do grupy „wtajemniczonych”, znających właściwe kody (i mających takie same przekonania). W efekcie standardy cen transferowych stały się przykładem norm tworzonych przez ekspertów dla ekspertów⁴⁷. Dominująca pozycja wspólnoty skutkuje też pojawieniem się zjawiska określanego jako „zamknięcie w czarnej skrzynce” (*blackboxing*), polegającego na świadomym ograniczaniu dostępności złożonej wiedzy technicznej poza określoną grupę⁴⁸. W rezultacie osoby spoza kręgu wtajemniczenia nie są w stanie rozumieć i prawidłowo interpretować norm, co prowadzi do wykluczenia podatników i zmusza ich do ponoszenia dodatkowych kosztów pozyskiwania wiedzy.

Utrwalanie *status quo* oraz hermetyzacja języka prowadzą do rozrostu zjawiska jurydyzacji. Przyjęcie zasady ALP wymusza konieczność ciągłego rozbudowywania standardów, tak by były dostosowane do nowych zjawisk gospodarczych i typów transakcji⁴⁹. Dostrzegalne jest tu silne sprzężenie zwrotne z interesem wspólnoty. Każdorazowo wprowadzane nowe regulacje

⁴³ F. Brugger, R. Engebretsen, *Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies*, „Review of International Political Economy” 2022, vol. 29(1), s. 307–335.

⁴⁴ S.I. Langbein, *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, vol. 39, s. 567–605.

⁴⁵ F. Brugger, R. Engebretsen, *Defenders...*

⁴⁶ I. Grinberg, *The new...*

⁴⁷ L. Seabrooke, D. Wigan, *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, vol. 3, s. 357–374, <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>

⁴⁸ S.I. Langbein, *Cognitive...*

⁴⁹ Mechanizmy alokacji mogą być dużo bardziej elastyczne.

cen transferowych czynią daną materię jeszcze bardziej złożoną i zrozumiałą jedynie dla wąskiej grupy ekspertów. Jak wykazują wyniki badań V.S. Radcliffe'a, C. Spence'a i M. Steina, wpływa to na wzmocnienie pozycji osób zawodowo zajmujących się doradztwem (zarówno wewnątrz firm, jak i zewnętrznych konsultantów), a w konsekwencji na zwiększenie korzyści osiąganych z techniczno-poznawczych zasobów zawodowych tych grup, co prowadzi do wspierania przez nie zarówno petryfikacji, jak i jurydyzacji systemu⁵⁰.

Wiedza ekspercka jako narzędzie do tworzenia norm zaczyna być postrzegana jako wyzwanie dla zasad państwa prawa, ponieważ faworyzuje materialnie (i kompetencyjnie) „potężnych nad słabszymi”⁵¹. Istotnym problemem systemu cen transferowych jest faktyczny brak demokratycznej kontroli, zarówno nad procesami jego tworzenia, jak i nad samym kształtem rozwiązań. Nasuwa się pytanie, czy w tym przypadku możemy mówić jeszcze o istnieniu *de facto* demokratycznych procedur prawotwórczych⁵². Standardy powstają w OECD, tworzone są przez technicznych ekspertów oderwanych od państw, a ich recepcja do prawa krajowego często bywa bezkrytyczna i automatyczna.

Przejęcie władztwa nad tworzeniem norm cen transferowych przez wspólnoty poznawcze otwiera też nowe możliwości dla lobbingu i nacisków interesariuszy, często korporacji (choć należy zauważyć, że w przypadku standardów tworzonych przez organizację międzynarodową pole dla lobbingu lokalnego podlega znacznemu ograniczeniu na rzecz lobbingu na szczeblu organizacji).

Lobbing w sferze danin publicznych ma bardzo konkretny wymiar, a badania potwierdzają, że może nieść skrajnie negatywne skutki⁵³.

⁵⁰ V.S. Radcliffe, C. Spence, M. Stein, B. Wilkinson, *Professional repositioning during times of institutional change: The case of tax practitioners and changing moral boundaries*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, s. 45–59, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.001>

⁵¹ S. Quack, *Organizing counter-expertise: critical professional communities in transnational governance*, [w:] *The organization of the expert society*, red. A. Werr, S. Furusten, New York 2016, s. 102.

⁵² M. Tchórzewski, *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych*, Warszawa 2022, s. 19.

⁵³ K. Dellis, D. Sondermann, *Lobbying in Europe: New Firm-Level Evidence*, „ECB Working Paper Series” 2017, no. 2071, s. 19, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2984891>

Jego efektem jest obniżanie wpływów budżetowych (a w konsekwencji ograniczenie możliwości realizacji przez państwo jego celów) lub zwiększenie obciążeń fiskalnych nakładanych na innych podatników, co zaburza zasadę sprawiedliwości. Analizy porównawcze potwierdzają, że wydatki na lobbing związany z podatkami mogą skutecznie prowadzić do obniżenia efektywnej stawki podatkowej lobbujących⁵⁴.

Jak ocenia W. Modzelewski: „tworzenie materialnego prawa podatkowego [...] zostało w pełni opanowane przez niejasny splot interesów urzędników, lobbystów i biznesu doradczego”⁵⁵. Pomiędzy wspólnotą poznawczą a interesariuszami istnieje sieć powiązań, a wspólnota czerpie korzyści z konkretnego kierunku rozwoju regulacji. Na rolę wspólnot w lobbingu wskazują też wyniki badań, które dowodzą, że działania grup interesu mają najczęściej aktywny charakter – inicjują wdrożenie lub nowelizację istniejących norm⁵⁶. Przy tym, jak wykazał M. Tchórzewski: „zdolność wywierania nacisków jest co do zasady wprost proporcjonalna do siły ekonomicznej” lobbujących⁵⁷. Istnieje realna obawa, że przeniesienie lobbingu poza zakres podlegający kontroli państw (do sfery działań organizacji takich jak OECD) i wykluczenie z niego podmiotów pozbawionych możliwości posługiwania się „kodem” nie wpływa na zmniejszenie tego zjawiska, lecz jedynie na dalsze ograniczenie transparentności. Istotną konsekwencją takiego stanu rzeczy, a w szczególności nacisków międzynarodowych korporacji, jest kształt prawa cen transferowych w rozwijających się krajach⁵⁸. Ponieważ wspólnota poznawcza zdominowana jest przez osoby związane z krajami rozwiniętymi,

⁵⁴ B.K. Richter, K. Samphantharak, J.F. Timmons, *Lobbying and Taxes*, „American Journal of Political Science” 2009, vol. 53(4), s. 893–909, <https://doi.org/10.1111/j.1540-5907.2009.00407.x>

⁵⁵ W. Modzelewski, *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 89.

⁵⁶ M. Możdżeń, S. Alwasiak, K. Rybiński, O. Kowalewski, M. Lewandowska-Kalina, *Rola grup interesów w procesie stanowienia prawa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 2, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2372271>

⁵⁷ M. Tchórzewski, *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa w kontekście wykładni prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, s. 9, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.9748>

⁵⁸ C. Lovett, *The Role of the Tax Practices of Multinational Corporations in Relation to Worldwide Inequality and Underdevelopment*, b.r., http://www.academia.edu/10686584/The_Role_of_the_Tax_Practices_of_Multinational_Corporations_in_Relation_to_Worldwide_Inequality_and_Underdevelopment?email_work_card=title (dostęp: 10.02.2023).

reprezentuje ona ich (i wywodzących się z nich firm) punkt widzenia, nie dostrzegając lub ignorując asymetrię korzyści wynikającą ze stosowania obecnych rozwiązań w zakresie cen transferowych⁵⁹.

7. KONKLUZJE

Wpływ wspólnot poznawczych na kształt rozwiązań cen transferowych jest znaczący. Skutkuje to powstawaniem uniwersalnych rozwiązań globalnych, inkorporowanych do prawa krajowego poszczególnych państw. Nie się to niestety także liczne negatywne konsekwencje, w tym ograniczenie demokratycznej kontroli nad procesami opracowywania norm fiskalnych. Wprawdzie standardy cen transferowych tworzą globalny i uniwersalny system, to jednak mechanizmy ich powstawania mogą być podatne na wpływy lobbingu, a w konsekwencji ostateczny ich kształt może być w sposób nieuzasadniony korzystny dla niektórych interesariuszy, a niekorzystny dla innych. Ze względu na dominujące znaczenie, rolę i charakter wspólnoty poznawczej w tworzeniu i recepcji norm cen transferowych wpływ ośrodków politycznych na te procesy jest ograniczony, co może powodować petrifikację istniejących rozwiązań i monopolizację dyskursu.

BIBLIOGRAFIA

- Alwasiak S., Lewandowska-Kalina M., Kalina L., Kowalewski O., Możdżeń M., Rybiński K., *Interes publiczny a interesy grupowe w polskim ustawodawstwie*, „Ekonomista” 2014, nr 3.
- Avi-Yonah R.S., Benshalom I., *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> (dostęp: 19.05.2023).
- Brugger F., Engebretsen R., *Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies*, „Review of International Political Economy” 2022, vol. 29(1).
- Christensen R.S., Hearson M., *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, vol. 26(5), <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>
- Davis Cross M.K., *Rethinking epistemic communities twenty years later*, „Review of International Studies” 2013, vol. 39(1), <https://doi.org/10.1017/S0260210512000034>
- Dellis K., Sondermann D., *Lobbying in Europe: New Firm-Level Evidence*, „ECB Working Paper Series” 2017, no. 2071, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2984891>

⁵⁹ F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S.C. Schwartz, *An exposition...*

- Dumała A., *Wspólnoty epistemologiczne i koalicje adwokackie w systemie Unii Europejskiej*, [w:] *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, red. M. Haliżak, M. Pietraś, Lublin 2012.
- Dunlop C., *Epistemic communities and two goals of delegation: Hormone growth promoters in the European Union*, „Science and Public Policy” 2010, vol. 37(3), <https://doi.org/10.3152/030234210X497681>
- Farnsworth K., Fooks G., *Corporate Taxation, Corporate Power, and Corporate Harm*, „The Howard Journal” 2015, vol. 54(1), <https://doi.org/10.1111/hojo.12112>
- Grinberg I., *The new international tax diplomacy*, „Georgetown Law Journal” 2017, vol. 104(5).
- Haas P., *Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination*, „International Organization” 1992, vol. 46(1).
- Hearson M., *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 10.05.2023).
- Henriksen L.F., Seabrooke L., *Controlling governance issues in professional-organizational networks*, [w:] *Global Networks and European Actors. Navigating and Managing Complexity*, red. G. Christou, J. Hasselbalch, London 2021, <https://doi.org/10.4324/9781003153382-5>
- Himmick D., Brivot M., *Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.003>
- Hoff W., *Nauczenie prawa. Dwa słowa. Dwie zagadki*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 2.
- Kumar S., Pandey N., Lim W.M., Chatterjee A.N., Pandey N., *What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis*, „Journal of Business Research” 2021, vol. 134, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.041>
- Langbein S.I., *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, vol. 39.
- Lipka K., *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.
- Lovett C., *The Role of the Tax Practices of Multinational Corporations in Relation to Worldwide Inequality and Underdevelopment*, b.r., http://www.academia.edu/10686584/The_Role_of_the_Tax_Practices_of_Multinational_Corporations_in_Relation_to_Worldwide_Inequality_and_Underdevelopment?email_work_card=title (dostęp: 10.02.2023).
- Malewski M., *Badania jakościowe w naukach społecznych. O potrzebie metodologicznej wyobraźni*, „Teraźniejszość, Człowiek, Edukacja” 2017, nr 4.
- Mavrot C., Sager F., *Vertical Epistemic Communities in Multilevel Governance*, „Policy and Politics” 2016, vol. 46(3).
- Modzelewski W., *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Możdżeń M., Alwasiak S., Rybiński K., Kowalewski O., Lewandowska-Kalina M., *Rola grup interesów w procesie stanowienia prawa w Polsce*, Warszawa 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2372271>

- Nowak-Far A., *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2020.
- OECD, *Forum on Tax Administration*, b.r., <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (dostęp: 10.05.2023).
- OECD, *Tax Inspectors Without Borders*, b.r., <http://www.tiwb.org> (dostęp: 10.05.2023).
- Pankiv M., *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017.
- Quack S., *Organizing counter-expertise: critical professional communities in transnational governance*, [w:] *The organization of the expert society*, red. A. Werr, S. Furusten, New York 2016.
- Raburski T., *Autonomizacja prawa wobec państwa w sferze międzynarodowej*, Poznań 2012.
- Radcliffe V.S., Spence C., Stein M., Wilkinson B., *Professional repositioning during times of institutional change: The case of tax practitioners and changing moral boundaries*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.001>
- Richter B.K., Samphantharak K., Timmons J.F., *Lobbying and Taxes*, „American Journal of Political Science” 2009, vol. 53(4), <https://doi.org/10.1111/j.1540-5907.2009.00407.x>
- Rocha S., *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism*, [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017.
- Rogers H., Oats L., *Transfer pricing: changing views in changing times*, „Accounting Forum” 2022, vol. 46(1), <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
- Salzman J., *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, vol. 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>
- Seabrooke L., Wigan D., *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, vol. 23(3), <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>
- Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S.C., *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, vol. 8(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>
- Sikka P., Willmott H., *The tax avoidance industry: accountancy firms on the make*, „Critical Perspectives on International Business” 2013, vol. 9(4), <https://doi.org/10.1108/cpoib-06-2013-0019>
- Tchórzewski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych*, Warszawa 2022.
- Tchórzewski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa w kontekście wykładni prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.9748>
- Valadao M., Lopes R., *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” 2013, vol. 8.
- WCO *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, 2018, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?la=en> (dostęp: 5.06.2020).

Weible Ch.M., Sabatier P.A., Jenkins-Smith H.C., Nohrstedt D., Henry A.D., deLeon P., *A Quarter Century of the Advocacy Coalition Framework: An Introduction to the Special Issue*, „The Policy Studies Journal” 2011, vol. 39(3), <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2011.00412.x>

Woodward R., *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, 2018, <http://www.elgaronline.com/display/edcoll/9781788114967/9781788114967.00009.xml> (dostęp: 5.06.2023).

RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE W ŚWIELE KLAUZULI NIERUCHOMOŚCIOWEJ ORAZ OBOWIĄZKÓW SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ JAKO PŁATNIKA

Streszczenie. Skutki podatkowe procesów restrukturyzacyjnych wywołują wątpliwości przede wszystkim z uwagi na wielość podmiotów, które uczestniczą w takich procesach, oraz ich rolę. Celem artykułu jest zatem poddanie analizie klasyfikacji potencjalnego przychodu uzyskanego w wyniku działań restrukturyzacyjnych jako „zysków z przeniesienia własności majątku” w świetle stanowisk reprezentowanych przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Ponadto rozważona zostanie problematyka obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika w związku z dokonaniem działań restrukturyzacyjnych.

Słowa kluczowe: zyski ze sprzedaży majątku, klauzula nieruchomościowa, spółka nieruchomościowa, restrukturyzacja, połączenie, podział, likwidacja

* Uczestnik prawniczego seminarium doktorskiego prowadzonego przez Polską Akademię Nauk oraz doradca podatkowy, e-mail: r.lopatek@dydaktyka.inp.pan.pl, <https://orcid.org/0009-0005-6385-3849>

CROSS-BORDER RESTRUCTURINGS IN LIGHT OF THE REAL ESTATE CLAUSE AND THE OBLIGATIONS OF THE REAL ESTATE COMPANY AS A TAX REMITTER

Summary. The tax consequences of restructurings raise doubts mainly due to the fact that multiple entities participate in such processes and the role of these entities differ. Therefore, the purpose of the article is to analyze the classification of potential revenue received as a result of the referenced restructuring activities as “gains from the transfer of assets” in light of the standpoint represented by tax authorities and administrative courts. Moreover, the above issue will be also considered in the light of the real estate company’s obligations as a tax remitter.

Keywords: capital gain, real estate clause, real estate company, restructuring, merger, demerger, liquidation

1. WPROWADZENIE

Celem działań restrukturyzacyjnych jest przede wszystkim zmiana w zakresie aktywów przedsiębiorstwa, jego struktury kapitałowej lub zarządzania¹. Według kryterium rodzaju dokonanej transakcji wśród procesów restrukturyzacyjnych można wyróżnić m.in. połączenia i podziały podmiotów oraz ich likwidacje². Skutki podatkowe połączenia, podziału albo likwidacji wywołują wątpliwości w szczególności w przypadku, gdy podmiotem przejętym, dzielonym albo likwidowanym jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym, posiadający udziały w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomości położonego w Polsce.

Można spotkać się ze stanowiskiem prezentowanym w wydawanych interpretacjach indywidualnych, że potencjalny przychód związany z przejściem własności udziałów w wyniku ww. działań restrukturyzacyjnych powinien być klasyfikowany jako „zysk ze sprzedaży majątku”³ w rozumieniu umów o unikaniu opodatkowania⁴. Praktyka w tym zakresie nie jest

¹ Z. Sapijaska, *Restrukturyzacja przedsiębiorstw. Szanse i ograniczenia*, Warszawa 1997, s. 28.

² K. Klimkiewicz-Deplano, *Restrukturyzacje spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 23.

³ Zob. m.in. interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej KIS): z dnia 6 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.80.2021.2.ŚŚ; z dnia 19 listopada 2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.326.2021.3.AR oraz z dnia 14 września 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.99.2022.2.AW (dalej: Interpretacja w zakresie podziału).

⁴ W dalszych częściach niniejszego artykułu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ogólności oparte na konwencji modelowej OECD, będą określane jako UPO.

jednak jednolita. Warto bowiem zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach, który uchylił interpretację Dyrektora KIS, stwierdzającą, że przychód powstały na podstawie art. 14a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ w związku z likwidacją udziałowca w spółkach nieruchomościowych powinien być uznany za „zysk ze sprzedaży majątku” na gruncie właściwej UPO⁶. Podobne stanowisko zostało również zaprezentowane w przeszłości przez organy podatkowe⁷. Co więcej, również w jednej z wydanych interpretacji indywidualnych Dyrektor KIS stwierdził, że potencjalny przychód uzyskany przez udziałowca w wyniku połączenia spółek nie powinien być klasyfikowany jako „zysk ze sprzedaży majątku”, lecz jako „dywidenda” na gruncie właściwej UPO⁸.

Z uwagi na to celem artykułu jest analiza prawidłowości klasyfikacji potencjalnego przychodu uzyskanego w wyniku połączenia, podziału albo likwidacji jako „zysków z przeniesienia własności majątku” w rozumieniu UPO. Można bowiem postawić tezę, że przychody z restrukturyzacji powinny być uznane za „inne dochody” albo „dywidendy” na gruncie UPO, a ich odpowiednia klasyfikacja zależy przede wszystkim od roli podmiotu uczestniczącego w procesie restrukturyzacji.

Ponadto powołana problematyka zostanie poddana analizie w kontekście obowiązku pobrania przez spółkę nieruchomościową⁹ zaliczki na

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Gl 827/22, LEX nr 3446536.

⁷ Zob. m.in. interpretacje indywidualne wydane przez: Dyrektora KIS z dnia 24 czerwca 2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.137.2018.1.AM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 października 2014 r., IPPB5/423-683/14-5/AJ.

⁸ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 10 listopada 2022 r., 0114-KDIP2-1.4010.63.2022.2.OK.

⁹ W praktyce procesy restrukturyzacyjne obejmują w przeważającej mierze podmioty, które spełniają warunki określone w art. 4a pkt 35 lit. b u.p.d.o.p. Na podstawie tego przepisu spółka nieruchomościowa oznacza podmiot obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Polski lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł oraz w roku poprzedzającym rok podatkowy przychody podatkowe z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., oraz z tytułu udziałów

podatek od dochodu uzyskanego z tytułu zbycia jej udziałów na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. Zasadna wydaje się bowiem teza, że przeniesienie własności udziałów w spółce nieruchomościowej w ramach procesów restrukturyzacyjnych nie stanowi ich „zbycia”, a w konsekwencji nie jest spełniony jeden z warunków powodujących powstanie obowiązków płatnika dla spółki nieruchomościowej.

Wskazane zagadnienia zostaną poddane analizie, w szczególności poprzez zastosowanie metody jurystycznej, jak również odwołania się do poglądów reprezentowanych w literaturze przedmiotu, orzecznictwie oraz praktyce organów podatkowych.

2. RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE A POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Punktem wyjścia do analizy wskazanej problematyki powinien być przede wszystkim przepis art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Słusznie bowiem podkreśla się w orzecznictwie, że podstawą powstania obowiązku podatkowego jest wystąpienie stanu faktycznego spełniającego dyspozycję wynikającą z krajowego przepisu prawa podatkowego¹⁰. W przeciwnym wypadku nie istnieje podstawa do opodatkowania danego dochodu, nawet jeśli UPO przyznaje takie prawo¹¹.

Na podstawie art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. za dochody (przychody) osiągnięte przez podatników niebędących polskimi rezydentami uważa się dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów w spółce lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów, jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Polski lub prawa do takich nieruchomości. Jak wynika zatem z powołanego przepisu, przychód (dochód) podlegający opodatkowaniu w Polsce może powstać z dwóch tytułów, mianowicie:

- 1) gdy wystąpi przeniesienie własności udziałów w spółce albo
- 2) gdy określona należność jest następstwem posiadania tych udziałów.

w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu przychodów podatkowych.

¹⁰ Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 5 listopada 2009 r., sygn. II FSK 2194/08, LEX nr 653495.

¹¹ Zob. m.in. M. Raińczuk, M. Leconte, *Konwencja wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 25.

W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. przepis art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowił wyłączenie o „przeniesieniu własności udziałów”. Natomiast przesłanka „należności będących następstwem posiadania udziałów” została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2018 r. w wyniku jego nowelizacji. W związku z tym należy odwołać się do uzasadnienia do ustawy wprowadzającej wskazaną zmianę¹². Jak bowiem stwierdził ustawodawca: „zmiana poszerza obecny zakres przepisu zawierającego tzw. klauzulę nieruchomościową. Chodzi o inne niż zbycie udziałów/akcji zdarzenia, których przedmiotem są udziały bądź akcje tzw. spółki nieruchomościowej [...]. Chodzi o zdarzenia takie jak umorzenie udziałów, wystąpienia ze spółki osobowej będącej podatnikiem, zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce lub likwidację osoby prawnej. Ekonomiczny skutek tych zdarzeń jest bowiem analogiczny do zbycia udziałów/akcji spółki nieruchomościowej”. Oznacza to, że ustawodawca nie utożsamia pojęcia „zbycia” czy też użytego w art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. pojęcia „przeniesienia” z wszelkimi zdarzeniami, których skutkiem jest przejście prawa własności udziałów w spółce spełniającej warunki określone w tym przepisie. W celu objęcia zakresem art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. zdarzeń, których ekonomiczny skutek jest analogiczny do zbycia udziałów, ustawodawca wprowadził pojęcie „należności będące następstwem posiadania udziałów”.

Z uwagi na to uzasadnione wydaje się przyjęcie, że przychody uzyskane na skutek procesów restrukturyzacyjnych z udziałem nierezydenta będącego udziałowcem w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomego położonego w Polsce, oraz jego wspólników mogą stanowić „należność będącą następstwem posiadania udziałów”. Skutkiem takich działań jest bowiem uzyskanie przez sukcesora prawa do udziału w zyskach spółki, które może stanowić polskie źródło przychodów¹³. Powyższe ma istotne znaczenie nie tylko w kontekście uznania, że procesy restrukturyzacyjne mogą stanowić polskie źródło przychodów na podstawie art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Mając bowiem na względzie treść art. 3 ust. 2 UPO, pojęcia użyte w UPO powinny być co do zasady interpretowane z uwzględnieniem znaczenia wynikającego z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk Sejmu VIII kadencji, nr 1878, s. 62.

¹³ Por. wyroki NSA: z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2144/08, LEX nr 672730 oraz z dnia 18 października 2019 r., sygn. II FSK 3577/17, LEX nr 2761971.

3. PRZYCHODY Z RESTRUKTURYZACJI JAKO „ZYSKI Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU” NA GRUNCIE UPO

Jak wskazano, można spotkać się z poglądem, że potencjalny przychód wynikający z restrukturyzacji powinien być uznany za „zysk z przeniesienia własności majątku” na gruncie UPO. Jako argument przemawiający za taką klasyfikacją powoływana jest przede wszystkim treść komentarza do art. 13 konwencji modelowej OECD, która wskazuje, że pojęcie „przeniesienie własności majątku” obejmuje w szczególności zyski z majątku pochodzące ze sprzedaży lub zamiany, z częściowej sprzedaży, wyłączenia, przekazania spółce w zamian za akcje, sprzedaży praw, darowizny, a nawet pośmiertnego przekazania majątku¹⁴. Użyte w komentarzu sformułowanie „w celu objęcia nimi szczególnie” nie wyklucza zatem zysków uzyskanych z tytułu przeniesienia majątku, wynikających z działań restrukturyzacyjnych¹⁵.

Powołując treść art. 155 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁶, w Interpretacji w zakresie podziału wywiedziono ponadto, że „zbycie” jest pojęciem szerszym niż np. sprzedaż czy darowizna, każde wyzbycie się rzeczy lub praw rodzi bowiem po stronie zbywającego skutek w postaci braku władztwa nad rzeczą lub prawem. W konsekwencji przejście z mocy prawa własności udziałów w wyniku sukcesji uniwersalnej na nowo zawiązaną spółkę również stanowi ich zbycie przez współnika¹⁷. Co więcej, we wskazanej interpretacji organ stwierdził, że brak uzyskania przysporzenia majątkowego w związku z planowanym podziałem przez wydzielenie części swojego majątku (obejmującego udziały w spółce nieruchomościowej) nie ma normatywnego znaczenia w świetle treści art. 12 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p.

¹⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version (as it read on 21.11.2017)*, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page294 (dostęp: 12.05.2023).

¹⁵ Por. M. Żuk, *Wybrane aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie spółki komandytowo-akcyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2, s. 36.

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm. – dalej k.c.

¹⁷ Wskazana teza może budzić wątpliwości w świetle treści art. 3 ust. 2 UPO w zw. z art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Powołany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozróżnia bowiem przychody z tytułu „przeniesienia własności udziałów” od „należności będących następstwem posiadania udziałów”. Określone kategorie przychodów wynikających z przejścia własności udziałów mogą być zatem uznane za „należności będące następstwem posiadania udziałów”, które nie stanowią jednocześnie przychodów wynikających z ich „zbycia”.

Powołany przepis nie uzależnia bowiem skutków podatkowych od otrzymania przysporzenia przez spółkę podlegającą podziałowi, lecz od występowania zorganizowanej części przedsiębiorstwa (w majątku wydzielanym i pozostającym w spółce dzielonej).

4. PRZYCHODY Z RESTRUKTURYZACJI JAKO „INNE DOCHODY” ALBO „DYWIDENDY” NA GRUNCIE UPO

Na podstawie art. 13 ust. 4 typowej UPO zyski osiągnane przez osobę mającą siedzibę w umawiającym się państwie z tytułu przeniesienia własności udziałów, których wartość w więcej niż 50% pochodzi, bezpośrednio lub pośrednio, z majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie¹⁸. Oznacza to, że zastosowanie klauzuli nieruchomościowej wymaga łącznego spełnienia trzech przesłanek. Po pierwsze, osiągnięty zostaje zysk. Po drugie, zysk zostaje osiągnięty z przeniesienia udziałów przez rezydenta umawiającego się państwa. Po trzecie, wartość przenoszonych udziałów pochodzi, bezpośrednio lub pośrednio, w ponad 50% od wartości majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie.

Warto zatem zwrócić uwagę, że w ramach procesów restrukturyzacyjnych potencjalny przychód może powstać dla kilku podmiotów. W przypadku połączeń i podziałów spółek są to bowiem spółka dzielona i spółka przejmująca, jak również wspólnicy spółki przejmowanej lub dzielonej. W ramach likwidacji są to natomiast likwidowana spółka oraz jej wspólnik. Z uwagi na to warunki zastosowania art. 13 ust. 4 UPO powinny zostać poddane odrębnej analizie w kontekście każdego podmiotu, który może uzyskać przychód w związku z działaniami restrukturyzacyjnymi. W świetle analizowanej problematyki szczególne znaczenie wydają się mieć jednak dwie pierwsze przesłanki zastosowania powołanego przepisu.

Odnosząc się do pierwszego z powołanych wyżej warunków określonych w art. 13 ust. 4 UPO, podkreślić należy, że zarówno typowe UPO, jak i komentarz OECD nie zawierają definicji pojęcia zysku (*gain*¹⁹). Przy tym

¹⁸ Powyższe ma na celu przedstawienie ogólnej zasady opodatkowania, wynikającej z klauzuli nieruchomościowej. Tak więc w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego należy weryfikować treść klauzuli nieruchomościowej zawartej w odpowiedniej UPO z uwzględnieniem zmian wynikających z MLI.

¹⁹ Tłumaczenie angielskiego sformułowania *capital gain* oznacza „zysk uzyskany ze sprzedaży określonych składników majątku” – zob. *Podatkowy słownik encyklopedyczny*, red. M. von Doorn-Olejnicka, Warszawa 2013, s. 67.

zarówno na podstawie komentarza OECD, jak i literatury przedmiotu zasadne jest przyjęcie, że stanowi on zasadniczo przyrost wartości aktywów i nie powinien być opodatkowany do momentu przeniesienia ich własności²⁰. Oznacza to, że opodatkowaniu powinien podlegać zysk, który został faktycznie realizowany w związku z przeniesieniem danego aktywa. W przypadku przeniesienia własności udziałów zyskiem powinna być zatem rzeczywiście otrzymana nadwyżka ich wartości, powstała pomiędzy dniem nabycia udziałów a dniem przeniesienia ich własności²¹.

Zasadny wydaje się zatem pogląd wyrażony w przywołanym wyżej wyroku WSA w Gliwicach, że powstanie zysku w rozumieniu UPO powinno być związane z uzyskaniem przychodu rozumianego jako rzeczywiste przysporzenie o charakterze trwałym. Powstanie przychodu na podstawie art. 14a u.p.d.o.p. w związku z wydaniem udziałów w spółkach nieruchomościowych nie wynika natomiast z otrzymania przez likwidowaną spółkę faktycznego przysporzenia, lecz jest wykreowane przez wyżej wymieniony przepis o charakterze szczególnym. Przekazanie majątku w ramach likwidacji następuje bowiem na podstawie odpowiednich przepisów prawa handlowego. Nie może zatem stanowić „zysku” w rozumieniu UPO. W konsekwencji przychód powstały na podstawie art. 14a u.p.d.o.p. powinien zostać uznany za „inny przychód”, który podlega opodatkowaniu na podstawie art. 22 UPO.

Można zatem również podać w wątpliwość pogląd wyrażony w przytoczonej Interpretacji w zakresie podziału, że brak rzeczywistego przysporzenia po stronie spółki dzielonej pozostaje bez wpływu na uznanie przychodu powstałego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p. za „zysk” w rozumieniu UPO. Powołany przepis także należy uznać za kreujący szczególny rodzaj przychodu bez zaistnienia przysporzenia po stronie spółki dzielonej. Co więcej, również w przypadku połączenia spółka przejmowana nie osiąga rzeczywistego przysporzenia, które mogłoby stanowić przychód na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepisy tej ustawy nie zawierają także norm prawnych, które kreowałyby powstanie dla spółki przejmowanej szczególnego rodzaju przychodu bez zaistnienia rzeczywistego przysporzenia.

²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 342.

²¹ W. Missala, *Zyski ze sprzedaży majątku w świetle polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i praktyki polskich organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2, s. 24.

Jednakże, zgodnie z komentarzem OECD, zyski wynikające z przyrostu wartości majątku (rewaluacji) również są objęte postanowieniami art. 13 UPO, nawet jeśli nie następuje przeniesienie własności (tzw. ciche rezerwy lub aktualizacja wyceny). Przy tym na gruncie prawa polskiego może dojść do ujawnienia cichych rezerw związanych z udziałami przenoszonymi w ramach połączenia lub podziału wyłącznie w przypadku spółki przejmującej²². W przypadku likwidacji ciche rezerwy mogą zostać ujawnione w odniesieniu do wspólnika otrzymującego majątek w wyniku tego procesu²³. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają natomiast norm prawnych, na podstawie których może powstać przychód wynikający z aktualizacji wyceny dla spółki przejmowanej, dzielonej lub likwidowanej oraz udziałowca spółki dzielonej lub przejmowanej²⁴, mogący stanowić zysk na podstawie art. 13 UPO.

Jednocześnie w stosunku do spółki przejmującej oraz udziałowca likwidowanej spółki mogą powstać wątpliwości, czy osiągnięty przez taką spółkę przychód wynikający z aktualizacji wyceny stanowi „zysk z przeniesienia własności majątku” w rozumieniu UPO. Warto bowiem odnieść się do drugiej przesłanki zastosowania klauzuli nieruchomościowej, a więc „przeniesienia własności udziałów”²⁵.

Zgodnie z art. 492 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych²⁶ połączenie może być dokonane przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na inną spółkę przejmującą albo przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek. Na podstawie art. 529 § 1 KSH podział polega na przeniesieniu całości albo części majątku spółki dzielonej na istniejące lub nowo zawiązane spółki. Przepis art. 286 § 1 i 2 KSH stanowi natomiast, że majątek likwidowanej spółki pozostały po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli powinien zostać podzielony między wspólników stosownie do ich udziałów.

²² Zob. art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.

²³ Zob. art. 12 ust. 1 pkt 8e u.p.d.o.p.

²⁴ Przepis art. 12 ust. 4 pkt 12 lit. b u.p.d.o.p. odnosi się bowiem do rewaluacji udziałów objętych przez wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, a nie udziałów przeniesionych ze spółki przejmowanej lub dzielonej na spółkę przejmującą w ramach połączenia lub podziału.

²⁵ Tłumaczenia angielskich sformułowań *alienation* oraz *alienator* oznaczają, odpowiednio, „przeniesienie prawa własności” i „zbywca tytułu/prawa, sprzedający” – zob. E. Myrczek-Kadłubicka, *Dictionary of law terms*, Warszawa 2013, s. 11.

²⁶ Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 ze zm. – dalej KSH.

Jak zatem wynika z powyższego, połączenia oraz podziały polegają na przeniesieniu przez spółkę przejmowaną albo dzieloną swojego majątku na spółkę przejmującą. W przypadku podziału przeniesienie własności majątku może również nastąpić na spółki nowo zawiązane. Likwidacja spółki polega natomiast na podziale jej majątku pomiędzy współników, który może nastąpić także poprzez wydanie jego składników. W konsekwencji podmiotami uzyskującymi potencjalnie „zysk z tytułu przeniesienia udziałów” powinny być spółki: przejmowana, dzielona albo likwidowana²⁷.

Co więcej, również w odniesieniu do potencjalnego przychodu spółki przejmującej oraz dzielonej mogą powstać uzasadnione wątpliwości, czy wynika on z „przeniesienia” własności udziałów. Przejście własności udziałów na spółkę przejmującą następuje bowiem w ramach sukcesji uniwersalnej. Oznacza to, że z dniem połączenia lub podziału spółka przejmująca wstępuje w ogół praw i obowiązków spółek przejmowanych lub dzielonych na skutek jednego zdarzenia prawnego²⁸. Skutkiem wstąpienia przez sukcesora w prawa i obowiązki poprzednika jest natomiast to, że sukcesor jest traktowany tak, jakby od początku był stroną tych stosunków prawnych²⁹. Z perspektywy prawnej sukcesor będzie zatem traktowany tak, jakby przeniesienie nie nastąpiło, lecz był on od początku właścicielem składników majątku. W literaturze przedmiotu zwrócono natomiast uwagę, że klauzula nieruchomościowa obejmuje czynności, które skutkują przeniesieniem poszczególnych składników majątku³⁰. Sukcesja uniwersalna jest natomiast sposobem nabycia majątku rozumianego jako wielość praw podmiotowych³¹.

Jednocześnie trafny wydaje się pogląd reprezentowany w odniesieniu do udziałowca restrukturyzowanej spółki, że w związku z zaistnieniem

²⁷ Por. M. Kondej, M. Wicher, *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 34.

²⁸ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 października 2012 r., sygn. III CSK 18/12, LEX nr 1375408 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Warszawie z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. VI ACa 1725/15, LEX nr 2287407.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 17 maja 2019 r., sygn. II FSK 1546/17, LEX nr 2687097; M. Koralewski, *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejęcia w prawie podatkowym i rachunkowości*, Warszawa 2009, s. 130.

³⁰ Z. Kukulski, *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 145.

³¹ A. Kidyba, *Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?*, „Monitor Prawa Handlowego” 2011, nr 1, s. 34.

takich zdarzeń nie dochodzi do „przeniesienia” własności posiadanych przez niego udziałów, ponieważ wspólnik posiada je do końca istnienia restrukturyzowanego podmiotu. W konsekwencji potencjalny przychód uzyskany w wyniku restrukturyzacji jest związany z przysługującymi prawami w spółce, a nie z zyskiem ze zbycia praw majątkowych³².

5. RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE A OBOWIĄZKI SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ JAKO PŁATNIKA

Na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. spółka nieruchomościowa, której udziały są zbywane, jest obowiązana wpłacić, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu, jeżeli stroną dokonującą zbycia jest nierezydent oraz przedmiotem transakcji zbycia są udziały dające co najmniej 5% praw głosu w spółce. Jak wynika z powołanego przepisu, jednym z warunków nałożenia na spółkę nieruchomością obowiązków płatnika jest dokonanie „zbycia” udziałów w takiej spółce przez nierezydenta. Potencjalne obowiązki spółki nieruchomościowej jako płatnika uzależnione są zatem przede wszystkim od tego, czy analizowane restrukturyzacje mogą być uznane za „zbycie” udziałów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W literaturze przedmiotu reprezentowano pogląd, że pojęcie „przeniesienia” ma tożsamy zakres znaczeniowy z pojęciem „zbycia”³³. Nie wydaje się to jednak pogląd trafny.

Zbywalność uprawnienia polega bowiem na możliwości jego przeniesienia przez czynność prawną dokonaną przez uprawnionego na inną osobę (umownej zmiany podmiotu prawa)³⁴. Istnieje zatem podmiot, który nabył własność rzeczy lub innych praw majątkowych na skutek umowy zobowiązującej³⁵. Jednocześnie nabywca składników majątku nie jest następcą prawnym (sukcesorem) zbywcy. Oznacza to, że nie jest traktowany tak, jakby przeniesienie nie nastąpiło, lecz uznawany jest za nowego właściciela rzeczy lub praw.

³² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. III SA/Wa 2621/10, LEX nr 995082 oraz interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2012 r., IPTPB2/415-748/11-6/KR.

³³ M. Opiłowski, *Komentarz do art. 13 Konwencji Modelowej OECD*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 854.

³⁴ P. Machnikowski, *Komentarz do art. 57 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019, s. 128.

³⁵ Wyrok SA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. III AUa 788/12, LEX nr 1292787.

Przenoszalność praw można natomiast, w przeciwieństwie do zbywalności, utożsamiać z dopuszczalnością zmiany podmiotów tych praw³⁶. Pojęcie to obejmuje zarówno czynności stanowiące zbycie, jak i zdarzenia, w ramach których następuje wstąpienie sukcesora w prawa i obowiązki poprzednika. W konsekwencji pojęcie „przenoszalności praw” jest zakresowo szersze niż pojęcie „zbycia”. Ponadto przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych posługują się pojęciami „zbycia”³⁷ oraz „przeniesienia”³⁸ w odniesieniu do różnych zdarzeń, z którymi wiążą skutki podatkowe. Należy zatem przyjąć, że mają one odmienne znaczenie³⁹.

W świetle powyższego nie można założyć, że w wyniku procesów restrukturyzacyjnych dochodzi do zbycia przez nierezydenta udziałów w spółce nieruchomościowej. W ramach takich działań spółki przejmowana, dzielona lub likwidowana przekazują bowiem swój majątek (w tym udziały w spółce nieruchomościowej) w ramach wykonania swoich obowiązków wynikających z odpowiednich przepisów prawa handlowego. Przekazanie majątku jest zatem czynnością jednostronną, która nie nakłada na podmioty otrzymujące majątek obowiązku spełnienia świadczenia wzajemnego wobec restrukturyzowanego podmiotu⁴⁰. Z uwagi na to na spółce nieruchomościowej nie powinny ciążyć obowiązki płatnika w związku z restrukturyzacją jej udziałowca.

6. PODSUMOWANIE

Właściwa klasyfikacja potencjalnych przychodów uzyskanych w wyniku działań restrukturyzacyjnych jest zagadnieniem złożonym. Jest to konsekwencją przede wszystkim wielości podmiotów, które uczestniczą w takich procesach, oraz ich roli.

Jak się jednak wydaje, przedstawione argumenty przemawiają za uznaniem, że przychody wynikające z procesów restrukturyzacyjnych, osiągnięte przez ich uczestników, nie stanowią „zysków z przeniesienia własności majątku”, mogących podlegać opodatkowaniu zgodnie z art. 13 ust. 4 UPO.

³⁶ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 2019, s. 98.

³⁷ Zob. m.in.: art. 12 ust. 3a, art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1m u.p.d.o.p.

³⁸ Zob. m.in.: art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 15 ust. 1ł i art. 16g ust. 18 u.p.d.o.p.

³⁹ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 84.

⁴⁰ Takie stanowisko w stosunku do wydania majątku w ramach likwidacji spółki zostało zaprezentowane w wyroku NSA z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2844/12, LEX nr 1665334.

W takim przypadku powinny one podlegać zasadom wynikającym z art. 10 albo art. 22 UPO. Oznacza to, że należy przede wszystkim zweryfikować, czy dany przychód może zostać uznany za „dywidendę” w rozumieniu UPO. Wskazana klasyfikacja zależy natomiast co do zasady od przepisów prawa wewnętrznego⁴¹. Jeżeli natomiast taki przychód nie spełni przesłanek uznania go za „dywidendę” zgodnie z art. 10 UPO, może zostać uznany za „inny przychód”, który podlega opodatkowaniu na podstawie art. 22 UPO.

Jednocześnie na spółce nieruchomościowej, której udziały są przenoszone w ramach procesów restrukturyzacyjnych, nie powinny ciążyć obowiązki płatnika na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. Takie przeniesienie nie stanowi bowiem „zbycia” udziałów w spółce nieruchomościowej zgodnie z ww. przepisem.



BIBLIOGRAFIA

- Kidyba A., *Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?*, „Monitor Prawa Handlowego” 2011, nr 1.
- Klimkiewicz-Deplano K., *Restrukturyzacje spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10.
- Kondej M., Wicher M., *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
- Koralewski M., *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejęcia w prawie podatkowym i rachunkowości*, Warszawa 2009.
- Kukulski Z., *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Machnikowski P., *Komentarz do art. 57 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019.
- Missala W., *Zyski ze sprzedaży majątku w świetle polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i praktyki polskich organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2.
- Myrczek-Kadłubicka E., *Dictionary of law terms*, Warszawa 2013.

⁴¹ W tym zakresie organy podatkowe zaprezentowały stanowisko, że zastosowanie art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m albo art. 7b ust. 1 pkt 1a u.p.d.o.p. uzależnione jest od tego, czy dany podmiot posiada, na dzień poprzedzający dzień restrukturyzacji, udziały w kapitale lub prawa do zysku osoby prawnej, której majątek albo udziały przejmuje w drodze restrukturyzacji (zob. m.in. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 28 listopada 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.289.2022.1.SG). Zasadność tego stanowiska powinna być jednak przedmiotem odrębnej analizy.

- OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version (as it read on 21.11.2017)*, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page294 (dostęp: 12.05.2023).
- Opiłowski M., *Komentarz do art. 13 Konwencji Modelowej OECD*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Podatkowy słownik encyklopedyczny*, red. M. von Doorn-Olejnicka, Warszawa 2013.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 2019.
- Raińczuk M., Leconte M., *Konwencja wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.
- Sapijaska Z., *Restrukturyzacja przedsiębiorstw. Szanse i ograniczenia*, Warszawa 1997.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Żuk M., *Wybrane aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie spółki komandytowo-akcyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2.

<https://doi.org/10.18778/1509-877X.2024.01.06>

Jan Janukowicz* 
Wojciech Rudnik** 

GŁOSA DO UCHWAŁY 7 SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 20 MARCA 2023 R., SYGN. III FPS 3/22

Streszczenie. Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2023 r. (sygn. III FPS 3/22) jest jednym z tych orzeczeń, które mają bezpośredni wpływ na codzienne funkcjonowanie wielu polskich rodzin. Przede wszystkim utrudnia realizację prawa do dokonania darowizny niepodlegającej opodatkowaniu. Uchwała wywiera również skutki w sferze prawnej. Pomimo dominującej linii orzeczniczej, liberalnie interpretującej art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, NSA wyraził odmienny pogląd.

Celem niniejszej glosy jest krytyczna analiza argumentów przedstawionych we wspomnianej uchwale. Wnioski wynikające z wykładni językowej, celowościowej, a także systemowej prowadzą do zgoda innych spostrzeżeń. Przede wszystkim sam cel przepisu zidentyfikowany w uchwale nie odzwierciedla całościowo założeń ustawodawcy. Ponadto szczelność systemu podatkowego może zostać zabezpieczona także, gdy wpłaty na rachunek bankowy z odpowiednią adnotacją dokonuje sam obdarowany, po wcześniejszym przekazaniu pieniędzy w gotówce. Prawo przewiduje także wiele innych „instrumentów” gwarantujących bezpieczeństwo obrotu prawnego.

* Magister prawa, e-mail: janjanukowiczj@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-8369-0761>

** Student V roku prawa, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: w.rudnik17@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-7176-1550>

Słowa kluczowe: wymóg udokumentowania, podatek od spadków i darowizn, zwolnienie dla osób najbliższych, opodatkowanie darowizny gotówkowej

GLOSSARY TO THE RESOLUTION OF 7 JUDGES OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 20 MARCH 2023 (III FPS 3/22)

Summary. The resolution of 7 judges of the Supreme Administrative Court of 20 March 2023 (III FPS 3/22) is one of those rulings that have a direct impact on the daily functioning of many Polish families. First and foremost, it hinders the exercise of the right to make a non-taxable donation. The resolution also has effects in the legal sphere. Despite the dominant line of jurisprudence, liberally interpreting Article 4a, paragraph 1, subparagraph 2 of the A.P.S.D., the NSA expressed a different view. The purpose of this gloss is a critical analysis of the arguments presented in the aforementioned resolution. Conclusions resulting from the linguistic, intentional and systemic interpretation lead to completely different results. First of all, the very purpose of the provision identified in the resolution does not reflect the legislator's assumptions in their entirety. Moreover, the tightness of the tax system may also be secured when the payment into a bank account with an appropriate annotation is made by the giftee himself after the prior transfer of money in cash. The law also provides for many other "instruments" guaranteeing the security of legal transactions.

Keywords: requirement of documentation, inheritance and gift tax, exemption for close relatives, taxation of cash gift

TEZA UCHWAŁY

Warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ jest udokumentowanie przekazania środków pieniężnych za pomocą przelewu na rachunek bankowy lub w SKOK przez darczyńcę na rzecz obdarowanego. Inne czynności podejmowane w celu dokumentowania otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny są niewystarczające albo zbędne.

I

Przedmiotem głosowanej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA lub sąd) jest udokumentowanie otrzymania darowizny w celu zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Orzeczenie zostało wydane na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, w celu wyjaśnienia przepisu art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., który

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm. – dalej u.p.s.d.

był niejednolicie interpretowany przez sądy administracyjne. Rzecznik wprost wskazał we wniosku, iż „[przepis – przyp. J.J.] generuje liczne spory podatkowe”². Ich przyczyną jest niejednoznaczne sformułowanie, z którego dosłownie nie wynika, iż to darczyńca musi być wpłacającym. Również określenie celu powyższego przepisu budzi duże wątpliwości.

Wydana uchwała spotkała się z krytyką niektórych praktyków i teoretyków prawa³. Przede wszystkim wskazuje się na negatywne skutki dla osób, często w podeszłym wieku, które nie mają rachunku bankowego⁴. Co więcej, podnosi się, iż uchwała ma na celu wyłącznie zabezpieczenie interesu budżetu państwa, nie zważając na interes obywateli.

Przedmiotem niniejszych rozważań jest krytyczna analiza uchwały dotyczącej interpretacji wymogu udokumentowania, pod kątem dokonanych wykładni: językowej, systemowej oraz celowościowej. Zarówno z sentencją, jak i uzasadnieniem przedmiotowego orzeczenia nie sposób się zgodzić.

II

Naczelny Sąd Administracyjny przyznał, że samo brzmienie słów zawartych w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie jest wystarczające dla określenia możliwego ich sensu. Oznacza to, że wykładnia językowa nie daje w tym przypadku jednoznacznego rezultatu. Przepis nie precyzuje bowiem, kto powinien przekazać środki płatnicze na rachunek w celu udokumentowania.

„Udokumentować” znaczy „poprzecć coś dokumentami, dowodami, faktami, czynami; uzasadnić, stwierdzić coś na podstawie dokumentów lub

² Rzecznik Praw Obywatelskich, sprawa V.511.953.2022.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-11/Do_NSA_darowizny_rodzina_zwolnienia_podatkowe_pytanie_prawne_16.11.2022.pdf (dostęp: 20.03.2024).

³ Zob. np. W. Moczydłowska, *Uchwała NSA: Darowizna pieniężna bez podatku tylko przelewem lub przekazem*, 2023, <https://www.prawo.pl/podatki/darowizna-pieniezna-bez-podatku-tylko-przelewem-lub-przekazem,520394.html> (dostęp: 20.04.2023); M. Zakrzycki, *Naczelny Sąd Administracyjny wydaje negatywną dla podatników uchwałę w sprawie darowizn*, 2023, <https://akademialtca.pl/2023/03/naczelny-sad-administracyjny-wydaje-negatywna-dla-podatnikow-uchwale-w-sprawie-darowizn/> (dostęp: 20.04.2023); M. Isański, *Koszmarna uchwała NSA*, 2023, <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art38165481-marek-isanski-koszmarna-uchwala-nsa> (dostęp: 23.04.2023).

⁴ Zob. W. Rudnik, J. Janukowicz, *Udokumentowanie dokonania darowizny jako warunek zwolnienia od podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 2, s. 38–39.

ustalonych, sprawdzonych faktów; udowodnić”⁵. W tym przypadku chodzi zatem o poparcie określonym dokumentem faktu otrzymania przez zgłaszającego środków pieniężnych w wykonaniu darowizny. Umowa darowizny oczywiście mogłaby zostać zawarta, lecz niewykonana (wówczas jednak byłaby nieważna, chyba że została zawarta w formie aktu notarialnego, zgodnie z art. 890 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁶). Nie sposób wszakże wywnioskować z przepisu, że chodzi o dowód, iż nabyte środki pochodzą od darczyńcy.

Dokumentem wymaganym przez art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. jest dowód przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, inny niż płatniczy w banku lub SKOK-u albo przekazem pocztowym. Dowodem przekazania na rachunek bankowy mogłoby być zatem potwierdzenie przelewu, ale także potwierdzenie wpłaty (wpłaty oraz przelewy objęte są zbiorczą kategorią transakcji płatniczych)⁷.

Bez wątpienia potwierdzenie przelewu, wpłaty lub przekazu środków pieniężnych przez darczyńcę na rzecz obdarowanego, będące niejako „fotografią” utrwalającą moment transferu między dwoma majątkami, stanowi dla organu podatkowego bardziej wartościowy dowód na „prawdziwość” darowizny. Przepis nie wymaga jednak *expressis verbis* przedstawienia tego rodzaju dowodu (skądinąd również niebędącego niepodważalnym), a jedynie dowodu finalnego przekazania na rachunek bankowy, dokumentującego ostateczne otrzymanie środków pieniężnych. Dopuszczalnym rezultatem wykładni językowej jest przyjęcie, iż może być to przekazanie następcze (po wcześniejszym wykonaniu darowizny tzw. rękodajnej) w celu spełnienia wymogów formalnych zwolnienia podatkowego. Przeciwny pogląd byłby odejściem od wykładni językowej na niekorzyść podatnika.

W uchwale NSA argumentuje, że odczytanie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. jako „zbędne sformułowanie wymogu technicznego” w stosunku do zwolnienia przewidzianego w art. 4a u.p.s.d. narusza zakaz wykładni *per non est*. Zakaz ten polega na obowiązku przypisania znaczenia wszystkim elementom

⁵ Słownik języka polskiego PWN. R–Z, red. M. Szymczak, Warszawa 1998, hasło: *udokumentować*.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

⁷ Analogicznie wydaje się, że dowodem przekazania przekazem pocztowym może być wyłącznie potwierdzenie odbioru przekazu pocztowego. Wszakże pieniądze mogły zostać nadane, lecz nieodebrane i wówczas nie doszło do „otrzymania” – nastąpił zwrot przekazu pocztowego.

przepisu⁸. Innymi słowy, interpretator, dokonując analizy przepisu, nie może pozbawić sensu żadnej jego części. Jednakże tego typu „pominięcie” części przepisu w żadnym wypadku nie stanowiło podstawy „liberalnej” interpretacji art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Fundamentalną przyczyną niejasności interpretacyjnych jest myląca treść przepisu.

III

W uchwale, dokonując wykładni celowościowej, NSA wielokrotnie powołuje się na jeden z celów omawianego przepisu – zapewnienie szczelności systemu podatkowego, bezpieczeństwo obrotu prawnego i uniemożliwienie wprowadzenia do obiegu środków pieniężnych o nieustalonym pochodzeniu. Sąd stawia ten cel na równi z celem prorodzinnym w drodze „kompleksowej wykładni celowościowej”. Zdaniem sądu cel przepisu art. 4a u.p.s.d. jest złożony – obejmuje zarówno realizację konstytucyjnej zasady uwzględniania dobra rodziny, jak i zapewnienie bezpieczeństwa obrotu prawnego i systemu podatkowego. Nie wydaje się, aby to rozumowanie było prawidłowe. Zdaniem NSA konkluzja ta wynika z analizy uzasadnienia projektu ustawy, z którego zrekonstruować można cel, jaki przyświecał ustawodawcy. Jednakże uzasadnienie wspomina w tym zakresie jedynie, że „wprowadzenie tych warunków [zgłoszenia i udokumentowania – przyp. W.R.] ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego”⁹.

Wydaje się, że w znaczeniu użytym w tym konkretnym kontekście („bezpieczeństwo obrotu prawnego”) chodzi o obrót cywilnoprawny. Obejmuje on wszelkie transakcje i inne czynności prawne, czyli takie, które są regulowane prawem i kreują określone skutki prawne, prowadząc do zaistnienia przewidywanych przez prawo i pożądaných przez podmioty prawa skutków prawnych¹⁰. Zasada bezpieczeństwa obrotu prawnego powszechnie

⁸ M. Kamiński, O. Pogorzelski, *Zakaz wykładni per non est*, [w:] *Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa. Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021, s. 560.

⁹ Zob. druk Sejmu V kadencji, nr 736, <http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/736.pdf> (dostęp: 23.04.2023).

¹⁰ R. Wrzeczonek, *Pojęcie obrotu prawnego – próba systematyki*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny” 2021, nr 1, s. 197 za: M.Z. Król, *Wokół zagadnień bezpieczeństwa obrotu prawnego*, [w:] *Rozprawy z prawa prywatnego oraz notarialnego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Maksymilianowi Pazdanowi*, red. A. Dańko-Roesler, A. Oleszko, R. Pastuszko, Warszawa 2014, s. 167–168.

rozumiana jest jako utrwalenie „pokoju prawnego” za pośrednictwem sprzyjających temu rozwiązań prawnych (treści prawa)¹¹.

Natomiast co do szczelności w doktrynie wskazuje się, że mieści się ona znaczeniowo w pojęciu efektywności (znanym ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹²), a konkretnie wydajności¹³. Oznacza zatem różnicę między podatkiem teoretycznie należnym a podatkiem faktycznie pobranym. Uszczelnianie systemu podatkowego ma na celu zapobieganie zjawisku unikania opodatkowania – tego typu działaniom, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją prawodawcy oraz celem i istotą regulacji podatkowych¹⁴.

Jak widać, nie są to pojęcia tożsame. W każdym razie należy przyjąć, że ustawodawcy najpewniej chodziło o zapobieganie sytuacjom, w których podatnik unikałby opodatkowania swoich dochodów poprzez zgłaszanie rzekomych umów darowizny zawartych z osobami najbliższymi, które faktycznie nie miały miejsca¹⁵. Innymi słowami, zamiarem ustawodawcy było zapewnienie potwierdzenia, że darowizna została faktycznie dokonana, a konkretniej – że środki pieniężne zostały rzeczywiście przekazane obdarowanemu¹⁶.

IV

Wykładnia celowościowa nie może polegać jedynie na zacytowaniu jednego sformułowania z uzasadnienia do projektu ustawy, aby wzmocnić wyniki *prima facie* wykładni językowej. W doktrynie wskazuje się jasno, iż zadanie interpretatora nie polega na wyborze dogodnego celu i uzasadnieniu go, lecz na odnalezieniu prawidłowych intencji ustawodawcy wobec

¹¹ R. Wrzeczonek, *Pisemny „obrót prawny” – próba charakterystyki*, „Rejent” 2021, nr 1(357), s. 80.

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634 ze zm.

¹³ K. Kopyściańska, *Kontrowersje wokół tzw. uszczelniania systemu podatkowego w kontekście ostatnich zmian odnoszących się do podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 40–41, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.02>

¹⁴ J. Rudowski, *Instrumenty uszczelniające system podatkowy w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, s. 10, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.01>

¹⁵ Wydaje się, że nie chodzi o czynności prawne pozorne, polegające na symulacji absolutnej, które są bezwzględnie nieważne. Zob. wyodrębnienie takich czynności w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. II PK 299/12.

¹⁶ W. Rudnik, J. Janukowicz, *Udokumentowanie dokonania darowizny...*, s. 37.

tekstu prawnego¹⁷. W tym wypadku za taki dogodny cel można uznać ochronę interesów budżetu państwa. Co więcej, cel powinno się interpretować „obiektywnie”, na podstawie wykładni dynamicznej. Oznacza to, że cel ustawy odczytuje się przez pryzmat aktualnych potrzeb i wymogów stawianych prawu¹⁸, zarówno z perspektywy przepisów całej ustawy, jak i konkretnego przepisu. Ponadto należy zaznaczyć, że tradycyjnie wykładnia celowościowa w prawie podatkowym traktowana jest z wyjątkową ostrożnością. Podejście takie uzasadnia się argumentem, że podatnik nie ma obowiązku, a czasem nawet sposobności poznania celów ustawodawcy¹⁹. W konsekwencji przepisy prawa podatkowego powinny być konstruowane w sposób jasny i zrozumiały dla podatników, tym bardziej że w wielu przypadkach sam podatnik oblicza i wpłaca podatek. Powoływanie się na wykładnię celowościową jest niewskazane przede wszystkim w przypadku, gdy wykładnia ta przynosi rezultat profiskalny.

Jeśli chodzi o cel całej ustawy, to niewątpliwie 40 lat po jej opublikowaniu pozostaje on wciąż ten sam. Zamiarem ustawodawcy jest mianowicie opodatkowanie nabycia majątku w postaci przeniesienia własności określonych przedmiotów oraz praw majątkowych²⁰. Precyzując, opodatkowaniu podlega wzbogacenie, a więc zwiększenie majątku podatnika pod tytułem darmym²¹. Natomiast w zakresie zwolnienia podmiotowego od opodatkowania darowizny kluczową rolę odgrywają stosunki rodzinne łączące darczyńcę z obdarowanym²². Z uzasadnienia ustawy wprowadzającej to zwolnienie można wywnioskować, iż głównym celem jest „zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób

¹⁷ M. Florczak-Wątor, F. Gołba, A. Grabowski, M. Michalska, *Argument teleologiczny (celowościowy)*, [w:] *Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa. Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021, s. 646; T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa z perspektywy normatywnej*, [w:] *Wykłady w Trybunale Konstytucyjnym z lat 2011–2012*, red. K. Budziło, Warszawa 2014, s. 115.

¹⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 527; A. Barak, *Purposive Interpretation in Law*, Princeton–Oxford 2005, s. 141.

¹⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 528.

²⁰ P. Borszowski, *Art. 1*, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, red. K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, P. Borszowski, Warszawa 2022.

²¹ S. Bogucki, J. Szczygieł, *Art. 1*, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, red. G. Liszewski, P. Smoleń, K. Winiarski, S. Bogucki, J. Szczygieł, Warszawa 2021.

²² Por. wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. II FSK 970/10, LEX nr 1027125.

najbliższych”²³. Stanowi to realizację zasady zawartej w art. 71 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej²⁴, który nakazuje ustawodawcy uwzględnianie dobra rodziny w konstruowaniu polityki społecznej i gospodarczej.

Należy stwierdzić, że omawiany przepis ma więcej niż jeden cel. Interpretator powinien zatem ustalić, który jest dominujący. W doktrynie wskazuje się, iż wybór odpowiedniego celu nie może umniejszyć wagi celu ważniejszego²⁵. Wydaje się, że w omawianej regulacji istnieje pewna hierarchia celów, w której zapewnienie szczelności systemu podatkowego jest celem subsydiarnym. Obowiązek udokumentowania ma wzmacniać bezpieczeństwo prawne związane z dokonywaniem darowizn. Jeśli w drodze wykładni celowościowej zrówna się wagę obu celów, tzn. postawi się znak równości między „szczelnością systemu podatkowego” a „zwolnieniem podmiotowym”, to w niektórych sytuacjach niniejszy przepis utraci swój sens, tj. nie zrealizuje postawionego przed nim celu. Wnioski płynące z analizy celu przepisu wskazują, iż, chcąc uhonorować instytucję rodziny, ustawodawca hierarchizuje cele, wskazując cel subsydiarny jako zabezpieczenie czynności dokonania darowizny, a jako główny zwolnienie od podatku.

V

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie sposób odgadnąć, jak dokonanie przez obdarowanego wpłaty środków na własne konto miało by dowodzić, że służy ona wykonaniu umowy darowizny. Odnosząc się do tego zdania, w pierw należy zaznaczyć, iż wspomniana wpłata nie ma służyć wykonaniu umowy, lecz spełnieniu wymogu formalnego przewidzianego w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Byłoby to zresztą niemożliwe, wykonanie darowizny następuje bowiem w momencie wręczenia przyrzeczonej kwoty beneficjentowi darowizny²⁶. W obrocie bezgotówkowym odpowiednikiem wręczenia jest uznanie rachunku osoby obdarowanej przez bank lub SKOK,

²³ Zob. druk Sejmu V kadencji, nr 736, <http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/736.pdf> (dostęp: 23.04.2023).

²⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²⁵ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 156–159.

²⁶ Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 2019, s. 74.

a w przypadku przekazu pocztowego – chwila doręczenia²⁷. Cechą charakterystyczną tzw. darowizny rękodajnej jest równoczesne zawarcie (przyrzeczenie) i wykonanie umowy darowizny²⁸. Możemy wyróżnić zatem dwie sytuacje:

- 1) gdy wykonanie darowizny następuje jednocześnie z czynnością wskazaną w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.;
- 2) gdy wykonanie darowizny (transfer pieniężny) następuje wcześniej, a udokumentowanie faktu ma charakter następczy.

Naczelny Sąd Administracyjny sformułował pogląd, zgodnie z którym spełnieniu zidentyfikowanego już powyżej celu szczelności systemu podatkowego może służyć jedynie identyfikacja stron umowy. Sąd przyznał przy tym, iż warunek ten nie został *expressis verbis* wyrażony w treści art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., lecz wynika z wykładni funkcjonalnej i systemowej. W tym zakresie należy zgodzić się z NSA. Cechą wspólną wszystkich czynności, których dowodem można udokumentować otrzymanie środków pieniężnych tytułem darowizny, jest identyfikacja stron umowy. Dodatkowo za tym, że intencją ustawodawcy było raczej zagwarantowanie identyfikacji stron niż to, aby pieniądze trafiły do obrotu bezgotówkowego, przemawia umieszczenie w treści przepisu przekazu pocztowego, który przecież realizowany jest w ramach obrotu gotówkowego.

VI

Sąd nie rozważył jednak ani nie uzasadnił w dostateczny sposób, dlaczego wpłata własna otrzymanych uprzednio środków pieniężnych nie spełnia wymogu dokumentacyjnego. Na naturę tej czynności warto spojrzeć z perspektywy systemowej. Wpłata gotówki na rachunek płatniczy stanowi jedną z usług płatniczych (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych²⁹). Banki są obowiązane przyjmować wpłaty gotówkowe na rachunki bankowe (art. 66 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe³⁰). Wpłaty te mogą być dokonywane zarówno przez posiadacza rachunku, jak i przez osobę trzecią³¹. Obowiązkiem

²⁷ L. Stecki, *Darowizna*, Toruń 1998, s. 126.

²⁸ M. Załucki [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. *idem*, Warszawa 2020, s. 1710.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2360 ze zm.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2324 ze zm. – dalej u.p.b.

³¹ P. Zawadzka, *Art. 66, [w:] Prawo bankowe. Komentarz*, red. A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, Warszawa 2022. Wpłata gotówki dokonana przez darczyńcę w oddziale banku

banku przyjmującego wpłatę jest identyfikacja tożsamości osoby wpłacającej. Analogiczne zasady dotyczą SKOK-ów³². Szczegółowe zasady z zakresu procedury wpłacania gotówki na rachunek określają regulaminy bankowe (wiążące *inter partes*, art. 109 u.p.b.). Polskie banki w zasadzie jednolicie wymagają, aby posiadacz rachunku przy złożeniu dyspozycji wpłaty gotówki na rachunek podał: dane wpłacającego (imię i nazwisko, adres), dane odbiorcy wpłaty (zależnie od specyfiki dyspozycji), numer rachunku odbiorcy, kwotę i walutę oraz tytuł³³. Bank ponadto może żądać wyjaśnień lub dokumentów, skąd pochodzi wpłacana gotówka.

Wydaje się, wbrew tezie przyjętej w uchwale NSA, że nawet wpłata własna zawierająca w tytule sformułowanie „wpłata środków z darowizny otrzymanej od ... (imię i nazwisko darczyńcy, ewentualnie także adres) na podstawie umowy z dnia ... (wskazanie daty zawarcia umowy)” mieści się w dyspozycji art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Taka czynność spełniałaby zarówno wymogi wynikające z wykładni językowej przepisu (przekazanie na rachunek płatniczy nabywcy), jak i z wykładni funkcjonalnej (identyfikacja stron umowy w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego). Należy podkreślić, że nie dotyczy to wpłaty gotówki za pomocą tzw. wpłatomatu, nie można

bezpośrednio na rachunek obdarowanego niewątpliwie spełnia wymogi określone w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Stosownym dowodem jest w takim przypadku potwierdzenie wpłaty. Wydaje się, że możliwość ta nie jest dostrzegana w doktrynie, która ogranicza często transfer pieniężny na rachunek bankowy do przelewu (w obrocie bezgotówkowym). Podobnie wystarczające powinno być okazanie organowi podatkowemu potwierdzenia wpłaty na rachunek bankowy realizowanej przez Poczta Polską. Trzeba jednakże zauważyć, że usługi pocztowe są dodatkowo płatne, *ergo* stanowi to dodatkowe obciążenie dla podatnika. Zob. W. Rudnik, J. Janukowicz, *Udokumentowanie dokonania darowizny...*, s. 39.

³² B. Bajor, *Art. 66, [w:] Prawo bankowe. Komentarz do przepisów cywilnoprawnych*, red. L. Kociucki, J.M. Kondek, K. Królikowska, B. Bajor, Warszawa 2020.

³³ Zob. § 41 Regulaminu podstawowego rachunku płatniczego w PKO Banku Polskim S.A., https://www.pkobp.pl/media_files/62b9df7f-9562-4626-adc7-d475f8897dae.pdf (dostęp: 16.04.2023); pkt XIII Regulaminu kont dla klientów indywidualnych Santander Bank Polska, https://www.santander.pl/regulation_file_server/time20220630115527/download?id=150035&lang=pl_PL (dostęp: 16.04.2023); § 17 Ogólnych Warunków Umowy Rachunków bankowych, Karty oraz Elektronicznych Kanałów Dostępu BNP Paribas, <https://www.bnpparibas.pl/repozytorium/umowy-i-regulaminy/produkty-banku-bnp-paribas-sa> (dostęp: 16.04.2023); § 34 Regulaminu świadczenia przez ING Bank Śląski S.A. usług w ramach prowadzenia rachunków płatniczych dla osób fizycznych, https://www.ing.pl/_files/1000405 (dostęp: 16.04.2023); § 5 ust. 1 Regulaminu usług płatniczych dla osób fizycznych w ramach bankowości detalicznej mBanku S.A., <https://www.mbank.pl/pdf/ind/uslugi/regulamin-usug-patniczych-dla-osob-fizycznych-od-1-07-2016.pdf> (dostęp: 16.04.2023).

bowiem wówczas określić bądź zmodyfikować tytułu operacji. Ponadto odpowiednią gwarancją może stanowić przyjęcie wpłaty w oddziale banku przez uprawnionego pracownika, gdyż zapewnia to weryfikację tożsamości osoby dokonującej wpłaty. Wpłata otrzymanych środków pieniężnych dowodzi, że weszły one w skład majątku obdarowanego, a oznaczenie w tytule podstawy prawnej przysporzenia oraz danych darczyńcy czyni zadość wymogom mającym na celu utrzymanie szczelności systemu podatkowego.

W ramach wykładni systemowej można uwzględnić także inne ograniczenia możliwości zgłaszania fikcyjnych darowizn, realizujące cel zapewnienia szczelności systemu podatkowego. Organ podatkowy jest uprawniony do wystąpienia do sądu o ustalenie, że podatnik nie zawarł umowy darowizny, w razie podejrzenia o jej fikcyjność³⁴. W celu przeciwdziałania powoływaniu się na otrzymanie darowizny w trakcie postępowań dotyczących przychodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach został ustanowiony art. 15 ust. 4 u.p.s.d., przewidujący w takiej sytuacji opodatkowanie niezgłoszonej darowizny według stawki sankcyjnej. W postępowaniu podatkowym powinno się wówczas ustalić, czy darowizna została dokonana, a w razie nieudowodnienia tego faktu przez podatnika przychód zostanie opodatkowany według stawki 75%³⁵. Co więcej, wydaje się, że w uchwale NSA zbagatelizował niejako w procesie wykładni warunek wskazany w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., tzn. wymóg zgłoszenia darowizny naczelnikowi urzędu skarbowego. Zaznaczył jedynie, iż obowiązek notyfikacji zapewnia jawność oraz zwiększa pewność i stałość obrotu prawnego, co zabezpiecza interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej, mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne. Jednakże należy wskazać, że przedmiotowe zgłoszenie musi zawierać bardzo szczegółowe informacje dotyczące dokonanej darowizny, m.in. dane identyfikujące i ostatni adres zamieszkania darczyńcy; dane dotyczące stosunku osobistego nabywcy do osoby, od której zostały nabyte rzeczy lub prawa majątkowe; rodzaj dokumentu potwierdzającego ich nabycie; sposób przekazania środków pieniężnych tytułem darowizny³⁶. Jeżeli podatnik powoła się w zgłoszeniu na fikcyjną

³⁴ Zob. W. Rudnik, J. Janukowicz, *Udokumentowanie dokonania darowizny...*, s. 40.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Obligatoryjne elementy oraz wzór zgłoszenia określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. poz. 2060).

darowiznę, będzie narażony ponadto na odpowiedzialność karną skarbową (art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy³⁷). Jednym z przedmiotów ochrony wskazanego przepisu jest wiarygodność dokumentów, także przedmiotowego zgłoszenia³⁸. Wydaje się, że wszystkie powyżej wymienione wymogi stosowane w praktyce stanowią wystarczającą ochronę szczelności systemu podatkowego.

VII

Konkludując, wydaje się, że wykładnia przyjęta w głosowanej uchwale NSA jest wynikiem błędnych założeń. Konstatacja taka wynika: *primo* – z dokładnej analizy możliwych wariantów odczytania treści przepisu art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., *secundo* – z określenia rzeczywistego znaczenia jego celów oraz występującej między nimi relacji; *tertio* – z wnikliwego zestawienia różnych instrumentów istniejących w systemie prawa, służących uszczelnieniu pobierania podatków i zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu prawnego, a także z uwzględnienia realiów praktyki związanej z przekazywaniem środków pieniężnych.

Zdaniem glosatorów sąd w procesie stosowania prawa nie może pozostawać obojętny na realia społeczne. Powinien również w pewnym zakresie brać pod uwagę mechanizmy funkcjonowania danych czynności w praktyce. Niestety, zdaje się, że w przypadku głosowanej uchwały rezultaty wykładni dokonanej przez NSA oparte są na powierzchownej, pobieżnej analizie wszystkich aspektów związanych z problemem udokumentowania otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny spełniającym dyspozycję art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.

Na podstawie wielu argumentów przywołanych w niniejszej głosie, a pominiętych w rozumowaniu prawniczym NSA, należy uznać, że wpłata własna przez obdarowanego środków pieniężnych z odpowiednim wskazaniem pochodzenia tych środków od darczyńcy spełnia wymóg określony w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. zarówno pod względem „zmiszczenia się” w jego językowym brzmieniu, jak i realizacji celów przed nim stawianych.

³⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 654.

³⁸ I. Zgoliński, *Art. 56, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. A. Bułat, V. Kornańska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Warszawa 2021.

BIBLIOGRAFIA

- Bajor B., *Art. 66*, [w:] *Prawo bankowe. Komentarz do przepisów cywilnoprawnych*, red. L. Kociucki, J.M. Kondek, K. Królikowska, B. Bajor, Warszawa 2020.
- Barak A., *Purposive Interpretation in Law*, Princeton–Oxford 2005.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Bogucki S., Szczygieł J., *Art. 1*, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, red. G. Liszewski, P. Smoleń, K. Winiarski, S. Bogucki, J. Szczygieł, Warszawa 2021.
- Borszowski P., *Art. 1*, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, red. K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, P. Borszowski, Warszawa 2022.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Florczak-Wątor M., Gołba F., Grabowski A., Michalska M., *Argument teleologiczny (celowościowy)*, [w:] *Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa. Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021.
- Gizbert-Studnicki T., *Wykładnia celowościowa z perspektywy normatywnej*, [w:] *Wykłady w Trybunale Konstytucyjnym z lat 2011–2012*, red. K. Budziło, Warszawa 2014.
- Isański M., *Koszmarne uchwała NSA*, 2023, <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art38165481-marek-isanski-koszmarne-uchwala-nsa> (dostęp: 23.04.2023).
- Kamiński M., Pogorzelski O., *Zakaz wykładni per non est*, [w:] *Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa. Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021.
- Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Załucki, Warszawa 2020.
- Kopyściańska K., *Kontrowersje wokół tzw. uszczelniania systemu podatkowego w kontekście ostatnich zmian odnoszących się do podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.02>
- Król M.Z., *Wokół zagadnień bezpieczeństwa obrotu prawnego*, [w:] *Rozprawy z prawa prywatnego oraz notarialnego. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Maksymilianowi Pazdanowi*, red. A. Dańko-Roesler, A. Oleszko, R. Pastuszko, Warszawa 2014.
- Moczydłowska W., *Uchwała NSA: Darowizna pieniężna bez podatku tylko przelewem lub przekazem*, 2023, <https://www.prawo.pl/podatki/darowizna-pieniezna-bez-podatku-tylko-przelewem-lub-przekazem,520394.html> (dostęp: 20.04.2023).
- Radwański Z., Panowicz-Lipska J., *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 2019.
- Rudnik W., Janukowicz J., *Udokumentowanie dokonania darowizny jako warunek zwolnienia od podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 2.
- Rudowski J., *Instrumenty uszczelniające system podatkowy w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.01>
- Słownik języka polskiego PWN. R–Z*, red. M. Szymczak, Warszawa 1998.
- Stecki L., *Darowizna*, Toruń 1998.
- Wrzcionek R., *Pisemny „obrót prawny” – próba charakterystyki*, „Rejent” 2021, nr 1(357).
- Wrzcionek R., *Pojęcie obrotu prawnego – próba systematyki*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny” 2021, nr 1.

Zakrzycki M., *Naczelny Sąd Administracyjny wydaje negatywną dla podatników uchwałę w sprawie darowizn*, 2023, <https://akademiantca.pl/2023/03/naczelny-sad-administracyjny-wydaje-negatywna-dla-podatnikow-uchwale-w-sprawie-darowizn/> (dostęp: 20.04.2023).

Zawadzka P., *Art. 66*, [w:] *Prawo bankowe. Komentarz*, red. A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, Warszawa 2022.

Zgoliński I., *Art. 56*, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. A. Bułat, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Warszawa 2021.



Bogumił Brzeziński* 

*HISTORY AND TAXATION. THE DIALECTIC
RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION
AND THE POLITICAL BALANCE OF POWER,
RED. P. ESSERS, „IBFD EATLP INTERNATIONAL
TAX SERIES”, VOL. 20, AMSTERDAM, SS. 769*

Signum temporis współczesnego myślenia o prawie podatkowym jest rosnące zainteresowanie historią podatków i prawa podatkowego. Być może jest to oznaka wchodzenia nauki prawa podatkowego w etap dojrzałości. Tak jak w latach dziewięćdziesiątych XX w. przedmiotem zainteresowania nauki (przede wszystkim zachodniego kręgu kulturowego) były problemy *stricte* pragmatyczne (interpretacja umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, ceny transferowe itp.), tak pierwsze dwie dekady XXI w. charakteryzowały się wzmożoną uwagą nauki w odniesieniu do problematyki teorii podatków i prawa podatkowego (pojęcie podatku, podmiotowość podatkowa, odpowiedzialność za podatki, sankcje

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

podatkowe i wiele innych). Współcześnie coraz bardziej doceniana jest rola badań historycznych nad prawem podatkowym. „Zrozumienie ewolucji prawa podatkowego i leżących u jego podstaw imperatywów, jego sukcesów, porażek i konsekwencji oraz rozpoznanie przypadków, w których współczesna doktryna lub proces są irracjonalne lub nieodpowiednie w dzisiejszych czasach, umożliwiła pomysłową, rozsądną i praktyczną reformę prawa, oczyszczenie z anachronizmów i ekspansję idei, które pozostawiono nierozwinięte w pierwszych wersjach prawodawstwa i zbyt często utrzymywano je w tej formie”¹.

Tę tendencję dobrze oddaje sentencjonalne stwierdzenie nieżyjącego już wybitnego znawcy prawa podatkowego J. Tileya: „Potrzeba studiowania i zachowywania wiedzy o historii podatków i prawa podatkowego nigdy nie była większa, niż jest obecnie”². Wyrazem rosnącego zainteresowania historią podatków i systemów podatkowych jest cykl poświęconych tej problematyce konferencji organizowanych przez Centre for Tax Law na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Cambridge. Materiały z tych konferencji publikowane są w ramach serii wydawniczej „Studies in the History of Tax Law”. W roku 2021 ukazał się dziesiąty tom tych studiów³.

W tym nurcie mieści się też recenzowane opracowanie, będące pokłosiem Kongresu Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), który odbył się w dniach 2–4 czerwca 2021 r. w Antwerpii.

Część pierwsza książki to obszerny *Raport Generalny* autorstwa P. Essersa, odzwierciedlający cel i metodologiczne założenia opracowania, a w dalszej kolejności zawierający syntezę odpowiedzi na pytania postawione autorom raportów krajowych oraz opinie na poddane pod ich rozwałę problemy. Mamy więc do czynienia z dwustopniową syntezą: raporty krajowe są podstawą dla raportów tematycznych, zawartych w części drugiej książki, a wnioski na najbardziej ogólnym poziomie zawiera wspomniany *Raport Generalny*.

Zamieszczone w części drugiej raporty tematyczne dotyczą takich kwestii, jak wpływ opodatkowania na rewolucje społeczne, polityka podatkowa nazistowskich Niemiec (zarówno na terenie III Rzeszy, jak i w państwach okupowanych), systemy podatkowe tzw. państw komunistycznych Europy

¹ Ch. Stebbings, *The Value of Legal History: A Tax Law Perspective*, „British Tax Review” 2021, vol. 1, s. 82.

² J. Tiley, *Tax Law History Forum*, „British Tax Review” 2007, vol. 3, s. 209.

³ *Studies in the History of Tax Law*, t. 10, red. P. Harris, D. de Cogan, Oxford–London–New York–New Delhi–Sydney 2023.

Środkowo-Wschodniej (opracowanie autorstwa Z. Kukulskiego i M. Sęk), problemy budowy i funkcjonowania systemów podatkowych w państwach federalnych, wyzwania wobec systemu podatkowego spotykane w państwach demokratycznych, podatkowe aspekty historycznego ruchu sufrażystek w państwach anglosaskich i wreszcie zagadnienie demokratycznej legitymacji stanowienia o podatkach jako problemie ustrojowym Unii Europejskiej.

Część trzecia książki to raporty krajowe dotyczące losów systemów podatkowych 26 państw europejskich. Zostały one sporządzone według dosyć szczegółowego kwestionariusza (zamieszczonego na końcu książki). Zawarte w nich rozważania koncentrują się przede wszystkim na historii opodatkowania w XIX i XX w.

Reasumując, książka zawiera szeroką analizę relacji między kształtem systemów podatkowych a istniejącym realnie, w czasie historycznym, układem sił politycznych w poszczególnych państwach. Wynika z niej, że podatki (a ściślej – kształt systemu podatkowego) mogą być narzędziem utrwalania istniejącego układu sił politycznych w państwie, a nawet mogą służyć do umacniania przewagi tych grup politycznych, które aktualnie są u władzy. Istnieje też – jak się wydaje – zależność drugostronna: nowe bądź zreformowane podatki mogą powodować zmianę układu sił politycznych w państwie. Ilustrują to m.in. takie zdarzenia historyczne, jak osiemdziesięcioletnia wojna między Hiszpanią a Niderlandami, Rewolucja Chwalebna w Anglii, bostońskie „picie herbaty” czy też Wielka Rewolucja Francuska.

W książce zwrócono uwagę na to, że powszechnie znane hasło *No taxation without representation* („nie ma opodatkowania bez zgody przedstawicieli podatników”) było początkowo rozumiane jako niezbędność zgody elit społecznych na opodatkowanie; dopiero z czasem zaczęto je wiązać z parlamentem i koniecznością ustawy parlamentarnej jako wymogiem dla legalnego opodatkowania. Współcześnie – taka jest diagnoza zawarta w książce – duże grupy ludzi mają trudności ze zrozumieniem swojego miejsca w układach politycznych, a w konsekwencji nie znajdują swojej reprezentacji w istniejących strukturach parlamentarnych. Stwarza to zagrożenie dla porządku społecznego i może prowadzić do wynaturzeń systemów podatkowych.

Przewijającym się motywem poszczególnych opracowań jest pokazanie realnego wykorzystywania systemów podatkowych do zwalczania przeciwników politycznych przez dyktatorów – reprezentujących zarówno reżimy faszystowskie czy faszyzujące, jak i komunizujące. Niektóre znane

historycznie rozwiązania miały elementy demokratyzujące i egalitaryzujące społeczeństwo, ale w pewnych wypadkach i one mogą być dla demokracji zagrożeniem, naruszając zasadę materialnej równości opodatkowanych, godząc w prawa mniejszości czy też naruszając prawa podstawowe.

Książka dobrze ilustruje tezę o dwoistości badań nad prawem podatkowym. Nie można bowiem odmówić racji takim oto stwierdzeniem: „Prawo podatkowe szczególnie silnie ilustruje podział na wewnętrzną i zewnętrzną historię prawa – wewnętrzną historię prawa, w której szczegółowe i techniczne przepisy prawa podatkowego są identyfikowane i analizowane zarówno dla nich samych, jak i dla ich roli w rozwoju prawa; zewnętrzną historię prawa, gdzie przykładowo przedmiotem badań są ekonomiczne aspekty prawa podatkowego i jego wpływ na dobrobyt społeczny. Ponieważ nie można zaprzeczyć, że podatek jest wytworem swoich czasów, doktrynalni historycy prawa podatkowego muszą zawsze zarzucać swoje sieci szerzej, zarówno pod względem perspektywy, jak i korzystania ze źródeł. Historyczny kontekst podatków nie może być ignorowany, jeśli chce się zrozumieć historię prawa podatkowego. Badając w szczególności XVIII i XIX wiek, historycy prawa podatkowego muszą osadzić swoje studia na społecznych, politycznych i ekonomicznych zjawiskach tego okresu”⁴.

Książka jest wartościowym wprowadzeniem do współczesnych – chociaż mających już swoją historię – problemów polityki podatkowej, pokazując na rozlicznych przykładach relacje między życiem politycznym społeczeństw oraz strukturą i funkcjonowaniem systemów podatkowych. Imponująca faktografia czyni publikację ciekawą i pożyteczną lekturą dla każdego, kto interesuje się dziejami systemów podatkowych oraz dąży do wyciągania wniosków ze zdarzeń historycznych dla współczesności i przyszłości.

BIBLIOGRAFIA

- Stebbing Ch., *The Value of Legal History: A Tax Law Perspective*, „British Tax Review” 2021, vol. 1.
Studies in the History of Tax Law, t. 10, red. P. Harris, D. de Cogan, Oxford–London–New York–New Delhi–Sydney 2023.
 Tiley J., *Tax Law History Forum*, „British Tax Review” 2007, vol. 3.

⁴ Ch. Stebbings, *The Value of Legal History...*, s. 67.