

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
1/2018





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2018

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Magdalena Odejewska – Redaktor językowy  
(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Katarzyna Smyczek*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Reklamowa efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.09417.19.0.C Cena zł 42,00 (w tym 5% VAT)  
Ark. wyd. 7,0; ark. druk. 8,0

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. (42) 665 58 63

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Stefan Babiarz Glosa do wyroków NSA z dnia 6 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1525/16 i II FSK 1526/16 .....	9
Aleksandra Wrzeńska-Nowacka Opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych .....	25
Wojciech Bronicki Zmiany w podatku akcyzowym .....	43
Jakub Jankowski Mapa luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych .....	53
Małgorzata Sęk Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych .....	71
Michał Wilk Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce .....	97
Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem .....	105









Stefan Babiarczyk\*

## GŁOSA DO WYROKÓW NSA Z DNIA 6 CZERWCA 2018 R., SYGN. II FSK 1525/16 I II FSK 1526/16<sup>1</sup>

**Streszczenie.** Umowa darowizny może zostać obciążona poleceniem (art. 893 k.c.). Istota polecenia nie jest jednolita, albowiem w jego treści mieści się też możliwość ustanowienia zobowiązania do świadczenia określonej kwoty pieniężnej zgodnie z art. 393 § 1 k.c. W takim przypadku wartością przedmiotu darowizny powinna być różnica między kwotą darowizny otrzymaną przez obdarowanego a kwotą świadczenia dla osoby trzeciej (art. 888 § 1 w zw. z art. 893 k.c.). Polecenie darczyńcy skierowane do obdarowanego jest ciężarem darowizny i tym samym podlega odliczeniu od jej wartości. Z kolei świadczenie nieodpłatne udzielone przez darczyńcę wobec tej osoby trzeciej nie jest obciążone ciężarem, z tym jednak, że osoba, która otrzymała to świadczenie, podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn na ogólnych zasadach (art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 9 ust. 1 pkt 1 i art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d.). Wartość tego świadczenia nie jest długiem ani ciężarem dla osoby obdarowanej, zostało ono bowiem udzielone kosztem majątku darczyńcy, a nie obdarowanego (art. 888 § 1 k.c., art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d.).

**Słowa kluczowe:** darowizna, polecenie darczyńcy, świadczenie na rzecz osoby trzeciej, długi i ciężary umowy darowizny i polecenia darczyńcy

1. W sprawach zakończonych wskazanymi w tytule wyrokami zagadnieniem istotnym do rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) była wykładnia i zastosowanie w sprawie art. 7 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>2</sup> (dalej: u.p.s.d.). W istocie rzeczy zagadnienie to sprowadzało się, mówiąc w uproszczeniu,

\* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: [babiarczykstefan@gmail.com](mailto:babiarczykstefan@gmail.com)

<sup>1</sup> Wyrok dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

<sup>2</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 644.

do rozstrzygnięcia, czy polecenie darczyńcy nakładające na obdarowanego wykonanie określonego obowiązku majątkowego z przedmiotu darowizny będzie dla tego obdarowanego długiem tej darowizny czy nie.

2. Stan faktyczny spraw przedstawiał się następująco: darczyńcy byli małżonkami i ze środków stanowiących ich majątek wspólny darowali córce kwotę 120 000 zł. Umowa darowizny została zawarta w dniu 25 lipca 2010 r. i w dniu 26 lipca 2010 r. wykonana przez przelew środków pieniężnych na rachunek obdarowanej. Darowizna została zdziałana do majątku odrębnego obdarowanej, przy czym obdarowana w chwili darowizny była zamężna.

W umowie darowizny darczyńcy zobowiązali obdarowaną do nabycia za przedmiot darowizny konkretnie oznaczoną nieruchomość. Z umowy darowizny wynikało, że realizacja obowiązku przeznaczenia przedmiotu darowizny na wskazany w umowie cel ma nastąpić w następujący sposób:

§ 3.1.1 – część sumy pieniężnej stanowiącej przedmiot darowizny w wysokości 65 000 zł zostanie przez obdarowaną przekazana sprzedającej nieruchomość – XY,

– pozostała część sumy pieniężnej stanowiącej przedmiot darowizny w wysokości 55 000 zł zostanie przez obdarowaną przekazana mężowi obdarowanej – TZ.

Strony w pkt 2 § 3 umowy stwierdziły, że postanowienia zawarte w pkt 1 stanowią polecenie w rozumieniu art. 893 Kodeksu cywilnego<sup>3</sup> (dalej: k.c.). Wykonanie tej umowy w zakresie poleceń nastąpiło w ten sposób, że w dniu 26 lipca 2010 r. obdarowana przelewem przekazała na rachunek męża kwotę 55 000 zł, zaś w dniu 27 lipca 2010 r. także przelewem przekazała sprzedawcy nieruchomości (TZ) kwotę 65 000 zł. Umowa przeniesienia własności nieruchomości na rzecz obdarowanej i jej męża nastąpiła w dniu 27 lipca 2010 r. Okoliczność, że nieruchomość ta ma zostać nabyta przez obdarowaną i jej męża, została wskazana również w umowie darowizny (§ 1 pkt 3).

Obdarowana w związku z uchybieniem terminu do złożenia zgłoszenia zwolnienia podmiotowego z art. 4a u.p.s.d. (druk SDZ-2) nie mogła skorzystać z tego zwolnienia. Prawdopodobnie z takiego zwolnienia z tych samych powodów nie skorzystał także mąż obdarowanej, który otrzymał w wyniku polecenia darczyńcy (art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.) kwotę 55 000 zł.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145.

W związku ze wszczętymi w tych sprawach postępowaniami podatkowymi w stosunku do obdarowanej z tytułu dwóch darowizn od matki i od ojca, po ponownym rozpoznaniu sprawy organ podatkowy pierwszej instancji ustalił obdarowanej w każdej z decyzji zobowiązania podatkowe w kwotach po 984 zł, przyjmując, że wartość darowizny wynosi w każdej ze spraw po 60 000 zł, a dług po 27 500 zł<sup>4</sup>. Nie uznał za dług kwot po 32 500 zł z tytułu polecenia darczyńców nałożonego na obdarowaną, przedmiotem którego było nabycie własności nieruchomości. Stanowisko to podzielił także organ odwoławczy, który decyzjami z dnia 8 lipca 2015 r. utrzymał w mocy decyzje organu podatkowego pierwszej instancji. Skargi obdarowanej Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w P. oddalił, dzieląc stanowisko obu organów podatkowych. Sąd wskazał, że „nie sposób przyznać racji skarżącej, że wołą ustawodawcy było, aby każde polecenie darowizny w rozumieniu prawa cywilnego, o ile zostało wykonane, zmniejszało podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn”. Zdaniem sądu taka wykładnia art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d. byłaby sprzeczna nie tylko z językowym brzmieniem przepisu, ale i jego celem. Sąd podkreślił, że „czysta wartość jest [...] wartością, która stanowi przysporzenie w majątku osoby obdarowanej (spadkobiercy) [...] a wykonanie przez skarżącą polecenia nie wpłynęło na zmniejszenie przysporzenia w jej majątku jako osoby obdarowanej. Zmianie uległa tylko forma majątku”. Ponadto „przepis art. 7 ust. 2 u.p.s.d. mówi, że polecenie jest ciężarem spadku, jeżeli obdarowany został obciążony obowiązkiem jego wykonania”. Istotne znaczenie przy interpretacji tego zwrotu ma słowo „obciążony”, co zdaniem sądu oznacza, że wykonanie polecenia powinno wiązać się z ciężarem po stronie obdarowanego, tzn. że powinno być wykonane w taki sposób, by wartość nabytych rzeczy lub praw uległa umniejszeniu. Gdyby ustawodawca chciał, żeby każde polecenie zmniejszało podstawę opodatkowania w podatku od

<sup>4</sup> W głosie dla jaśniejszego zrozumienia stanu faktycznego pomija się fakt, że w rzeczywistości wobec obdarowanej toczyły się dwie sprawy podatkowe. Obdarowana otrzymała bowiem dwie darowizny, a zatem dwukrotnie nabyła własność rzeczy, z tym że to, czy pieniądze są rzeczą, jest kwestią sporną. Zob. J. Ignatowicz, *Komentarz do art. 45, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, red. Z. Rosiak, WP, Warszawa 1972, s. 124–125; E. Gniewek, *Komentarz do art. 45, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, red. E. Gniewek, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 167; W.J. Katner, *Komentarz do art. 45 k.c. lit. E, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, red. P. Księżak, M. Pyziak-Szafnicka, LEX/el., Warszawa 2014; wyrok SN z dnia 4 grudnia 1998 r., sygn. III CKN 49/98, LEX nr 35536. Przyjmując jednak należy, że jest to rzecz *sui generis*.

spadków i darowizn, to postanowiłby o tym wprost w przepisie, stwierdzając, że „ciężarem darowizny jest wykonane polecenie”.

Na skutek skarg kasacyjnych obdarowanej (skarżącej) Naczelny Sąd Administracyjny wyrokami z dnia 6 czerwca 2018 r. uchylił zarówno zaskarżone wyroki WSA w P., jak i zaskarżone decyzje Dyrektora Izby Skarbowej. Zgodnie z poglądem NSA sąd pierwszej instancji przyjął, że „Z treści art. 7 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 u.p.s.d. płynie wniosek, iż polecenie zmniejsza podstawę opodatkowania tylko wtedy, gdy obowiązek jego wykonania obciąża obdarowanego, co oznacza, że polecenie musi zostać dokonane kosztem majątku obdarowanego i umniejszyć wartość nabytych w drodze darowizny rzeczy i praw majątkowych”. Wedle tego sądu „polecenie może być nałożone na obdarowanego tak po zawarciu umowy darowizny, jak i po jej wykonaniu. Nie ma to jednak istotnego znaczenia dla oceny ważności umowy darowizny, a osobą, na rzecz której umowa darowizny przewiduje wykonanie polecenia, może być: osoba trzecia, sam darczyńca oraz obdarowany”. Ponadto ustawodawca w art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d. nie wprowadził przy tym warunku, że beneficjentem polecenia może być jedynie osoba trzecia, ewentualnie darczyńca. Przepisy te mają zatem zastosowanie także w sytuacji, w której beneficjentem polecenia jest sam obdarowany. Zauważył przy tym, że słowo „obciążony”, o którym mowa w art. 7 ust. 2 u.p.s.d., odnosi się do obowiązku, którego wykonaniem został obciążony obdarowany, a wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku (zapisu) lub darowizny i odnosi się do wykonania polecenia bez zróżnicowania ze względu na charakter i rodzaj tegoż polecenia.

3. Oba wyroki, co warto podkreślić, zasługują na głosowanie z kilku powodów: po pierwsze, ze względu na problemy w nich poruszane, po drugie, ze względu na niepełną argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego i po trzecie, choćby dlatego, że w prasie po ogłoszeniu wyroków ukazały się krytyczne uwagi na ich temat<sup>5</sup>. Już na wstępie trzeba podkreślić, że oba głosowane wyroki są trafne. Jednakże rozważania na temat skutków podatkowych polecenia darczyńcy należało rozpocząć od zagadnień cywilnoprawnych.

Otóż nie wdając się – co wynika z objętości glosy – w rozwiązanie problemu teoretycznoprawnego: zasada, reguła czy dyrektywa interpretacyjna<sup>6</sup>,

<sup>5</sup> Zob. *Darowizna z poleceniem bez podatku – przełomowy wyrok NSA*, „Rzeczpospolita” 7.06.2018; *Koniec podatku od spadków i darowizn. Fiskus straci wpływ z podatku od spadków i darowizn*, „Dziennik Gazeta Prawna” 7.06.2018.

<sup>6</sup> Zob. na ten temat np. M. Korzycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012 s. 13–27; P. Tuleja, *Zasady konstytucyjne*,

wskazać należy, w pewnym uproszczeniu, że zarówno zasady, jak i reguły są normami prawnymi o większym lub mniejszym stopniu ogólności<sup>7</sup>. To oznacza, że tzw. zasada respektowania w prawie podatkowym pojęć przejętych z innych gałęzi prawa, w tym z prawa cywilnego, w istocie zasadą w powyższym rozumieniu nie jest. Jest jednak chyba zasadą opisową, czyli zasadą języka prawniczego. Ma ona następczy charakter w stosunku do tekstu prawnego i analiza tekstu prawnego doprowadziła do jej wyeksponowania<sup>8</sup>. W tym więc znaczeniu można o niej mówić także jako o dyrektywie interpretacyjnej pozwalającej uniknąć niejednoznaczności i tym samym pominięcia zasad w procesie wykładni. Dlatego też w literaturze<sup>9</sup> wskazuje się, że „zasada respektowania pojęć przyjętych z innych dziedzin prawa” powinna stać się jedną z zasad ogólnych nowej Ordynacji podatkowej.

W związku z tym wskazuje się, że „użyte w przepisach prawa podatkowego pojęcia, mające utrwalone znaczenie w innych dziedzinach praw, mają to samo znaczenie w prawie podatkowym, chyba że przepis prawa podatkowego inaczej stanowi”<sup>10</sup>. Jest to stanowcze domniemanie interpretacyjne. Jednak podkreśla się<sup>11</sup>, że „ze względu na niebezpieczeństwo z tym związane (czyli z przyjęciem tej dyrektywy interpretacyjnej) sformułować należy dwa postulaty nawiązujące do podstawowych reguł techniki legislacyjnej [...]:

– ustawodawca, tworząc przepisy prawa podatkowego, powinien posługiwać się terminami i zwrotami występującymi na gruncie innych gałęzi, w innym niż na gruncie tych gałęzi znaczeniu tylko wówczas, gdy

[w:] *Konstytucjonalizacja zasad i instytucji ustrojowych*, red. P. Sarnecki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997, s. 12; M. Zieliński, *Konstytucyjne zasady prawa*, [w:] *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzeciński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997, s. 59.

<sup>7</sup> R. Alexy, *Balancing, Constitutional Review and Representation*, Oxford University Press – New York University School of Law 2005, T-CON, vol. 3, no. 4, s. 572; idem, *Theory of Constitutional Rights*, Oxford University Press, New York 2002, s. 45–46.

<sup>8</sup> M. Korzycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 17.

<sup>9</sup> Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 9–11; *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, opracowany przez zespół roboczy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi w składzie: prof. dr hab. B. Brzeziński, prof. dr hab. W. Chróścielewski, dr H. Dzwonkowski, dr hab. M. Kalinowski, dr M. Masternak, prof. dr hab. W. Nykiel (przewodniczący) i dr A. Olesińska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 115–121; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2008, s. 18–19.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, s. 10.

<sup>11</sup> Ibidem.

posłużenie się tymi zwrotami, terminami w znaczeniu nadanym im przez unormowania tych gałęzi nie jest możliwe,

– nowe znaczenie powinno być nadane terminom i zwrotom wyraźnie tam przejętym z innych gałęzi, niż powinno ono wynikać jedynie z kontekstu, w jakim ich użyto”.

Są to istotne reguły interpretacyjne. Stąd już na wstępie należy zauważyć, że w rozważaniach chodzi o opodatkowanie nabycia własności rzeczy i praw majątkowych (art. 1 ust. 1 pkt 1–6 u.p.s.d.) na skutek czynności prawa cywilnego. Przedmiotami opodatkowania są tu nabycie własności rzeczy i praw majątkowych tytułem np. dziedziczenia, darowizny czy polecenia darczyńcy. Ustawodawca w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. wyraźnie zawęży przedmiot opodatkowania do ściśle wskazanych tytułów nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby fizyczne. Co charakterystyczne, wiąże ten przedmiot nabycia ze ściśle określonymi czynnościami prawa cywilnego (w przypadku określonym w art. 1 ust. 2 u.p.s.d. także z czynnościami z innych dziedzin prawa). W konkretnym przypadku w rozpatrywanych sprawach chodziło o takie nabycie, jak tytułem darowizny czy polecenia darczyńcy. Ustawodawca w ustawie o podatku od spadków i darowizn nie nadał określeniu „darowizna” czy „polecenie darczyńcy” innego znaczenia niż takie, jakie występuje w art. 888 i 893 Kodeksu cywilnego. Należy podkreślić, że użycie tych zwrotów w innym znaczeniu nie byłoby możliwe, skoro opodatkowaniu podlegają określone akty nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które zostały wykreowane w prawie cywilnym. Podobnie zresztą rzecz się przedstawiała na gruncie art. 1 ust. 1 poprzednio obowiązującej Ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>12</sup>. Co więcej, w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. chodzi o opodatkowanie czynności tak nazwanych w prawie cywilnym, a nie o opodatkowanie takich, które są tylko do nich podobne<sup>13</sup>. W zakresie określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn ze względu na przedmiot opodatkowania nie jest możliwe posłużenie się wskazanymi w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. określeniami w znaczeniu innym niż cywilnoprawne – z dwóch powodów. Po pierwsze, mogłoby wówczas dojść do złamania zasady z art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

<sup>12</sup> Dz.U. z 1975 r., Nr 45, poz. 228.

<sup>13</sup> Przykładowo, nie podlega opodatkowaniu jako darowizna czynność współkredytowania zakupu mieszkania, zob. Pismo z dnia 24 maja 2011 r. – interpretacja indywidualna DIS w Warszawie, sygn. IPPB2/436-93/11-2/AF.

dochodowym od osób fizycznych<sup>14</sup> dotyczącej poddania podatкови od spadków i darowizn tych czynności, które powinny podlegać podatкови dochodowemu od osób fizycznych, a po drugie, dochodziłoby wówczas do wyprowadzenia obowiązku podatkowego z wykładni przepisów prawa<sup>15</sup>. W związku z tym, że jak wspomniano wyżej, odmienne niż przejęte z innej dziedziny prawa dane określenie nie powinno wynikać z kontekstu, w jakim go użyto. Określenie „darowizna” użyte w art. 1 ust. 1, w art. 4 ust. 1 pkt 6, w art. 4a ust. 1 pkt 2 czy w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. dowodzi, że ustawodawca użył go w znaczeniu wynikającym z art. 888 k.c. Wskazuje na to wyraźnie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. nawiązujący do treści art. 890 § 1 k.c., z którego wynika, że oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. Przepis art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. wskazujący na moment powstania obowiązku podatkowego jest więc systemowo spójny z art. 890 § 1 k.c. Nie powinno więc być też wątpliwości, że polecenie darczyńcy, o którym mowa w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., to polecenie, o którym mowa w art. 893 k.c. Poza tym w § 9 Zasad techniki prawodawczej<sup>16</sup> wskazuje się na powinność posługiwania się określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw. Język prawny jest tylko swoistą odmianą języka etnicznego i sformułowane w języku prawnym definicje w ustawie podstawowej powinny być respektowane co do zasady w innych ustawach.

4. W komentowanych wyrokach zatem zarówno określenie „darowizna”, jak i „polecenie” powinny być rozumiane w znaczeniu nadanym im przez art. 888 k.c. („Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku”) i art. 893 k.c. („Darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem (polecenie”). W rozpoznawanych przez Naczelny Sąd Administracyjny sprawach darowizny dokonali małżonkowie w trakcie trwania wspólności ustawowej.

<sup>14</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 2002 ze zm.

<sup>15</sup> Zob. np. glosa krytyczna A. Bartosiewicza i A. Kubackiego do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 28 maja 2007 r., I FPS 5/06, „Glosa” 2008, nr 2, s. 109–117; B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Fundacja Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych (CDISP), Łódź 2014, s. 63–77.

<sup>16</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2002 r., Nr 100, poz. 908 ze zm.

Zgodnie z art. 37 § 1 pkt 4 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego<sup>17</sup> (dalej: k.r.o.) dokonanie darowizny kosztem majątku wspólnego wymaga zgody obojga małżonków. Taka zgoda wystąpiła w rozpoznawanych sprawach. Z zawartej w dniu 25 lipca 2010 r. umowy darowizny wynika, że została ona zdziałana do majątku odrębnego obdarowanej (art. 33 pkt 2 k.r.o.), gdyż z umowy nie wynika, by darczyńcy postanowili inaczej. Jednakże chodzi tu o darowiznę pieniędzy, a nie darowiznę nieruchomości, gdyż ta nie była przedmiotem tej umowy. Przepis art. 893 k.c. wprost stanowi, że polecenie ma polegać na działaniu lub zaniechaniu, a więc także na klasycznym świadczeniu, o którym mowa w art. 353 § 2 k.c. Darowizna jest umową konsensualną i jednostronną, a jej istotą jest zobowiązanie się do działania lub zaniechania (art. 353 § 2 k.c.), zawsze kosztem majątku darczyńcy. Podkreślenia wymaga też to, że z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli przez strony umowy darowizny jej przedmiot wchodzi do majątku obdarowanego. Świadczenie z tytułu tej umowy może być dokonane również na rzecz osoby trzeciej, gdyż z treści art. 888 § 1 k.c. nie wynika, by obdarowanym musiała być zawsze druga strona umowy. Poczucie wdzięczności czy nadzieja uzyskania korzyści nie mają znaczenia dla jej ważności. Z zawartej w rozpoznawanych przez NSA sprawach umowy darowizny nie wynika wprost przyczyna świadczenia darczyńcy, ale nie budzi wątpliwości, że była to umowa o podstawie świadczenia *causa donandi*. Świadczenie z umowy darowizny może być spełnione zarówno z chwilą zawarcia umowy, jak i w pewien czas po jej zawarciu, gdy strony tak postanowią, a także przed jej zawarciem, np. spłata, kosztem swego majątku, długu za inną osobę bez zawiadomienia jej o tym<sup>18</sup>. Jest tak ze względu na treść art. 356 § 2 k.c. W realiach spraw rozpatrywanych przez NSA ważność umowy i wartość nabytych rzeczy nie budziły zastrzeżeń, co sąd wyraźnie wskazał. Należy tu ponadto wskazać, że w sprawach tych darczyńcy nałożyli na obdarowaną (drugą stronę umowy) obowiązek świadczenia na rzecz osoby trzeciej (męża obdarowanej), co w umowie nazwano poleceniem, a także obowiązek nabycia nieruchomości za 65 000 zł. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął zgodnie z treścią umowy, że było to polecenie, i w dodatku, że miało ono charakter zobowiązania naturalnego, co wydaje się wątpliwe. Jednakże to, czy było to polecenie, w szczególności co do wypłacenia przez obdarowaną kwoty 55 000 zł mężowi, nie jest takie oczywiste. W wyroku

<sup>17</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 682.

<sup>18</sup> S. Rejman, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga trzecia – zobowiązania*, red. Z. Resich, WP, Warszawa 1972, s. 1731.



z dnia 21 marca 1973 r. (sygn. III CRN 40/73, OSNCP 1974, nr 2, poz. 26) Sąd Najwyższy (SN) stwierdził, iż „Mimo że kodeks cywilny nie przejął przepisu art. 354 § 2 k.z., darczyńcy wolno obciążyć drugą stronę umowy darowizny (obdarowanego) obowiązkiem spełnienia oznaczonego świadczenia na rzecz osoby trzeciej, przez co czyni on tę osobę wierzycielem obdarowanego”. Podobnie we wcześniejszej uchwale z dnia 11 marca 1970 r. (sygn. III CZP 28/70, OSNC 1971, nr 10, poz. 171) Sąd Najwyższy przyjął pogląd, że „Obciążenie w umowie darowizny lub dożywocia nabywcy nieruchomości rolnej obowiązkiem zapłaty na rzecz osoby trzeciej określonej kwoty pieniężnej jest dopuszczalne”. W tym ostatnim przypadku pogląd ten SN wyprowadził z faktu, że „przepisy o dziedziczeniu gospodarstw rolnych, a wśród nich przepisy ograniczające możliwość obciążenia spadkobiercy gospodarstwa rolnego zapisami, mają jako przepisy ograniczające ustawowy krąg spadkobierców i ograniczające swobodę testowania spadkodawcy, charakter norm wyjątkowych, co oznacza, że nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Oznacza to, że brak jest podstaw do twierdzenia, że wprowadzają one jakiegokolwiek ograniczenia, które wyłączałyby lub utrudniały właścicielowi gospodarstwa rolnego dyspozycję tym gospodarstwem”<sup>19</sup>. W glosie do tej uchwały, częściowo krytycznej, L. Stecki<sup>20</sup> trafnie wskazał, że zarówno pytanie prawne, jak i stan faktyczny nie uzasadniały rozważań Sądu Najwyższego w sprawie na tle przepisów o dziedziczeniu gospodarstw rolnych, skoro jej stan faktyczny odnosił się do umowy darowizny (dożywocia).

Jednakże w pytaniu prawnym nie pojawiło się zagadnienie darowizny z poleceniem. Rozpatrując tę sytuację, glosator trafnie dochodzi do wniosku, że mimo lakonicznego uzasadnienia Sąd Najwyższy trafnie wskazał, iż dokonanie w wyniku polecenia zapłaty określonej sumy pieniężnej kosztem otrzymanego nieodpłatnie przez obdarowanych gospodarstwa rolnego jest dopuszczalne w każdym przypadku, a więc niezależnie od tego, czy uprawniony z polecenia ma kwalifikacje do prowadzenia gospodarstwa rolnego, czy ich nie ma. Glosator ma tu rację, mimo że Sąd Najwyższy nie powołał się na przepis art. 354 § 2 k.z. nieprzyjęty do Kodeksu cywilnego<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Uzasadnienie uchwały SN z dnia 11 marca 1970 r., sygn. III CZP 28/70, OSNCP 1971, nr 10, poz. 71.

<sup>20</sup> Zob. L. Stecki, *Glosa do uchwały SN z dnia 11 marca 1970 r., III CZP 28/70*, NP 1972, nr 7–8, s. 1216–1222.

<sup>21</sup> Z art. 354 § 2 k.z. wynika, że „Darczyńca może obciążyć obdarowanego obowiązkiem spełnienia oznaczonego świadczenia”.

Ta kwestia stała się zaś przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego w przywoływanym już wyroku z dnia 21 marca 1973 r. (sygn. III CRN 40/73), w którym także SN dopuścił możliwość ustanowienia polecenia na korzyść osoby trzeciej. Jak pisze Sąd Najwyższy już na gruncie art. 893 i art. 894 § 2 k.c., to, że osoba trzecia, na rzecz której ustanowiono polecenie, nie jest wierzycielem i nie może we własnym interesie domagać się jego wypełnienia, jest istotą polecenia. Jednakże według sądu z faktu nieprzejęcia do Kodeksu cywilnego przepisu art. 354 § 2 k.z. przewidującego tzw. darowiznę obciążliwą, zobowiązującą obdarowanego do świadczenia czegoś na rzecz osoby trzeciej, i z wprowadzenia przepisu art. 893 k.c., zezwalającego na dodanie do darowizny polecenia, nie można wyprowadzać wniosku, by obciążenie obdarowanego obowiązkiem wykonania oznaczonego świadczenia na rzecz oznaczonego wierzyciela było z mocy art. 58 § 1 k.c. nieważne. Dalej Sąd Najwyższy stwierdza, że zarówno darowiznę obciążliwą, jak i darowiznę z poleceniem określa się tym samym mianem *donatio cum modo*, przy czym polecenie takie może być zastrzeżone na korzyść osoby trzeciej. Różnica między darowizną obciążliwą a darowizną z poleceniem polega na tym, że wykonania polecenia mogą żądać darczyńca i jego spadkobiercy (art. 894 k.c.), a nie osoba trzecia wskazana przez darczyńcę w umowie darowizny. Zauważyć tu tylko należy, że wyrażane są też poglądy, iż nawet wówczas, gdy w umowie obdarowany został zobowiązany, czy też sam się zobowiązał, do świadczenia na rzecz osoby trzeciej, to osoby te nie mogą żądać od obdarowanego, by wypełnił ciążące na nim zobowiązanie<sup>22</sup>. Sąd Najwyższy podkreśla, że także z art. 888 § 1 k.c. wynika możliwość darowizny nie tylko na rzecz kontrahenta, lecz i osoby trzeciej. Przepis bowiem – jak zresztą przyjął też Naczelny Sąd Administracyjny w komentowanych wyrokach, nie wskazując jednak podstawy prawnej – nie stanowi, że obdarowanym może być wyłącznie strona umowy, co oznacza, że skoro całość świadczenia bezpłatnego może być przeznaczona na rzecz osoby trzeciej, to dopuszczalne będzie również postanowienie, iż część świadczenia darczyńca przeznacza swemu kontrahentowi, a część osobie trzeciej. Jest charakterystyczne, że powyższy wyrok Sądu Najwyższego, w kwestiach przedstawionych wyżej, spotkał się z trzema aprobującymi glosami<sup>23</sup>. Szczególnie interesujące są wywody L. Steckiego, który pisze, że „Polecenie nie jest

<sup>22</sup> Zob. S. Grzybowski, *Darowizna*, [w:] *System Prawa Cywilnego. Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, red. S. Grzybowski, Ossolineum, Wrocław 1976, s. 242.

<sup>23</sup> Zob. L. Stecki, *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r.*, CRN 40/73, NP 1975, nr 10–11, s. 1477–1483; H. Goik, *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r.*, III CRN 40/73,

osobnym zobowiązaniem powstającym niejako niezależnie od darowizny. Obdarowany, godząc się na przyjęcie darowizny, staje się tym samym zobowiązany do uczynienia zadość poleceniu darczyńcy. Nie warto – jak pisze – kruszyć kopii o to, czy polecenie i świadczenie to pojęcia identyczne, czy odrębne, a przeprowadzenie linii podziału między nimi nie jest ani łatwe, ani potrzebne. W praktyce bowiem treść obowiązku obdarowanego jest często taka sama, jak w wypadku istnienia zwykłego zobowiązania”. Zwraca przy tym uwagę na trudności dowodowe związane z ustaleniem rzeczywistej woli stron w takim przypadku, a także konieczność dokładnej analizy treści umowy. W głosowanych wyrokach takich ustaleń brak, albowiem zarówno sąd pierwszej instancji, jak i Naczelny Sąd Administracyjny przyjęły zgodnie, że stan faktyczny sprawy jest prosty i nie budzi wątpliwości. Glosator powyższy dalej pisze, że „stosowanie takich zwrotów jak «nałożenie obowiązku działania lub zaniechania» bądź «obciążenie obowiązkiem» spełnienia świadczenia zdaje się nie czynić zadość niezbędnym rygorom legislacyjnym w odniesieniu do dwustronnych czynności prawnych, jakimi są umowy, w których jedna ze stron zobowiązuje się do świadczenia, a druga wyraża swą zgodę na to lub zobowiązuje się także do oddzielnego świadczenia”<sup>24</sup>. Dlatego, jak pisze, „Skoro Sąd Najwyższy przyjął, że w sprawie chodziło o *pactum in favorem tertii*, to konsekwentnie wypadało stwierdzić, że pomimo nieprzyjęcia do kodeksu cywilnego przepisu art. 354 § 2 k.z. strony umowy darowizny mogą jednocześnie umówić się co do tego, że obdarowany jest zobowiązany do spełnienia oznaczonego świadczenia na rzecz osoby trzeciej, jako jego wierzyciela”<sup>25</sup>. Wówczas chodziłoby nie o darowiznę z poleceniem, lecz o umowę mieszaną, w której obdarowany zobowiązał się do spełnienia na rzecz osoby trzeciej jako wierzyciela określonego świadczenia. „W takiej umowie mieszanej darowizna obejmie tylko tę część świadczenia, którą darczyńca zobowiązuje się spełnić bezpłatnie kosztem swego majątku. Świadczeniem uzyskanym przez obdarowanego pod tytułem nieodpłatnym będzie tylko to, co pozostało po oddzieleniu wartości, jaką w ramach przyjętego przez siebie obowiązku wydał osobie trzeciej”. Wprawdzie A. Policiński w głosie do omawianego wyroku kwestionuje dopuszczalność zobowiązania się obdarowanego do oddzielnego świadczenia na rzecz osoby trzeciej, to

OSP 1974, nr 11, poz. 230; A. Policiński, *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r., III CRN 40/73*, OSP 1974, nr 11, poz. 230.

<sup>24</sup> L. Stecki, *Glosa do wyroku...*, s. 1479.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

przecież, jak trafnie pisze L. Stecki, „Powoływanie do bytu dwóch (lub więcej) zobowiązań mocą jednej umowy jest zjawiskiem społeczno-prawnym mającym już swoją historię i [...] dopuszczalność takiego konstruowania treści konkretnej umowy nie była dotąd kwestionowana”. To oznacza, że treścią jednej umowy może być darowizna i sprzedaż czy sprzedaż i zamiana. Obok darowizny z poleceniem może więc istnieć darowizna połączona z umową o świadczenie na rzecz osoby trzeciej. Powracając do przyjętych przez Naczelny Sąd Administracyjny ustaleń, należy zwrócić uwagę na to, że nie przywiązał on należytej wagi do treści § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 umowy darowizny. Z wprowadzenia zawartego w § 3 umowy wynika, że „darczyńcy nakładają na obdarowaną obowiązek przeznaczenia przedmiotu darowizny [...] na zakup nieruchomości, przy czym jego realizacja ma nastąpić w następujący sposób:

- część sumy pieniężnej [...] zostanie przekazana przez obdarowaną sprzedającej nieruchomości,
- pozostała część sumy pieniężnej stanowiącej przedmiot darowizny [...] zostanie przez obdarowaną przekazana mężowi obdarowanej”.

W § 3 ust. 2 umowy wskazano, że postanowienia zawarte w ust. 1 są poleceniem w rozumieniu art. 893 k.c. Rzecz jednak w tym, że „u podstaw ustawowej konstrukcji polecenia leży zamiar stworzenia szerszej niż świadczenie w postaci obowiązku strony stosunku zobowiązaniowego. Ustawodawca bowiem stosunkowo ogólnie reguluje przedmiot polecenia, w szczególności obowiązek taki nie musi przybierać postaci świadczenia. Polecenie może mieć na względzie interes majątkowy i osobisty; może dotyczyć sytuacji obdarowanego, ale także osób trzecich bezpośrednio lub poprzez realizację celów społecznych ogólniej sformułowanych. [...] Nie zawsze cele te mieszczą się w klasycznej formule świadczenia”<sup>26</sup>. Nałożenie na obdarowanego obowiązku świadczenia na rzecz osoby trzeciej (polecenie z art. 893 k.c.) tylko wówczas nie pozbawia umowy cech nieodpłatności, gdy nie przekreśla istoty darowizny wyrażającej się w przysporzeniu majątku obdarowanego kosztem majątku darczyńcy<sup>27</sup>. Powyższe, a także treść art. 353 § 2 k.c. (świadczenie może polegać na działaniu lub zaniechaniu) będącego w części treścią art. 893 k.c., wskazuje, że polecenie może polegać także na nałożeniu obowiązku świadczenia.

<sup>26</sup> J. Jezioro, *Komentarz do art. 893 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. E. Gniewek, Komentarz do art. 535–1088, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 650.

<sup>27</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 1995 r., sygn. I ACa 752/94, OSA 1997, nr 3, poz. 20.

Z brzmienia § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 umowy darowizny wynika, że darczyńcy nałożyli na obdarowaną obowiązek przekazania sumy darowizny dwóm osobom: sprzedającej nieruchomość i mężowi obdarowanej. W przypadku osoby sprzedającej nie jest to świadczenie (wierzytelność), albowiem sprzedająca na podstawie tego zapisu nie byłaby w stanie (brak wymaganej formy aktu notarialnego) dochodzić zawarcia umowy sprzedaży i zapłaty ceny (art. 64 k.c. w zw. z art. 1047 § 1 i 2 k.p.c.). Jest to więc klasyczne polecenie, które nie kreuje wierzytelności (świadczenia) po stronie sprzedającej nieruchomość. W drugim zaś przypadku jest to niewątpliwie wykreowanie zobowiązania: darczyńcy nakładają na obdarowaną obowiązek świadczenia i mąż obdarowanej występuje tu jako wierzyciel (art. 393 § 1 k.c.). Powstaje zatem zasadnicze pytanie, czy i ewentualnie jakie konsekwencje takiego rozróżnienia tych instytucji prawnych powstają na gruncie podatku od spadków i darowizn.

5. Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy najpierw rozstrzygnąć, czy mamy tu do czynienia z klasyczną umową nazwaną darowizną czy z umową mieszaną, jak przyjmuje L. Stecki w omówionej wyżej glosie. Jeżeli nawet przyjąć, że jest to umowa mieszana, to jednak jej nieodpłatny charakter nie budzi wątpliwości. Przyczyną jej zawarcia, jak wynika z § 1 ust. 4 umowy, było „przekazanie obdarowanej środków pieniężnych na nabycie nieruchomości” do jej majątku odrębnego, a jej celem nałożenie przez darczyńców na obdarowaną obowiązku nabycia nieruchomości. Zamiarem zaś obdarowanej było nabyć, wraz z mężem, nieruchomość bez wskazania, czy nabycie miało nastąpić do majątku wspólnego czy na współwłasność. Okoliczności te nie pozbawiają umowy darowizny jej nieodpłatnego charakteru. Tego charakteru nie pozbawia tej umowy także zobowiązanie obdarowanej do świadczenia na rzecz męża. Powstaje jednak zasadnicze pytanie o wartość przedmiotu darowizny, a mianowicie, czy darczyńcy świadczyli obdarowanej kwoty po 60 000 zł czy kwotę 65 000 zł.

Naczelny Sąd Administracyjny tej kwestii nie rozstrzygał przede wszystkim dlatego, że nie mógł. Miał bowiem do rozpoznania tylko skargę kasacyjną skarżącej (obdarowanej), gdyby więc przyjąć koncepcję drugą, to orzekałby na niekorzyść skarżącej. Oczywiście, mógł też skargę kasacyjną na powyższej przesłance oddalić.

Należy jednak wyrazić pogląd, że w umowie darowizny, o której mowa, wartość przedmiotu darowizny obejmuje tylko tę część świadczenia, którą darczyńca zobowiązuje się spełnić bezpłatnie kosztem swego majątku. Świadczeniem uzyskanym przez obdarowaną pod tytułem darmym będzie

więc tylko to, co powstało po oddzieleniu wartości, jaką w ramach przyjętego na siebie obowiązku wydała osobie trzeciej. Z umowy wprost wynika, że darczyńcy nałożyli na obdarowaną obowiązek świadczenia 55 000 zł na rzecz męża. To, że darczyńcy, jak wynika z wprowadzenia do § 3 umowy, przenieśli na obdarowaną tytułem darowizny kwotę 120 000 zł, nie oznaczało, że taka kwota była przedmiotem świadczenia z umowy. Zgodnie z art. 888 § 1 k.c. przedmiotem umowy jest świadczenie na rzecz obdarowanego. A wartość tego świadczenia na rzecz obdarowanej wynosi 65 000 zł (czyli  $2 \times 32\,500$  zł). Z art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d. wynika, że „Podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego [...]. Jeżeli [...] obdarowany [...] został obciążony obowiązkiem wykonania polecenia albo zapisu zwykłego, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar [...] darowizny, a w przypadku polecenia, jeżeli zostało wykonane”. Wartością nabytych rzeczy – tu: pieniędzy, jak przedstawiono wyżej, była kwota 65 000 zł, ale ciężarem darowizny wynikającym z polecenia był obowiązek nabycia nieruchomości za kwotę 65 000 zł, którą obdarowana miała obowiązek przekazania sprzedającej (czyli  $2 \times 32\,500$  zł). Oznaczało to, że w istocie rzeczy nie wystąpiła podstawa opodatkowania, a tym samym i zobowiązanie podatkowe wyniosło 0 zł. Taki pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny i był to pogląd trafny. Argumentacja sądu jest tu jednak odmienna i zbudowana na tym, że przedmiotem darowizny była kwota 120 000 zł, a wartość polecenia jako ciężar darowizny wynosiła także 120 000 zł.

Postawić też należy pytanie o zagadnienie konsekwencji podatkowych polecenia i świadczenia (wierzytelności). Otóż w pierwszym przypadku wykonanie polecenia podlega podatkowi od spadków i darowizn. Obdarowana z tytułu polecenia darczyńcy powinna zatem być obciążona podatkiem od spadków i darowizn (art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.), z tym że w przypadku złożenia w terminie zgłoszenia zwolnienia podatkowego (art. 4a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d.) nabycie to nie podlegałoby opodatkowaniu. W przypadku zaś niezłożenia zgłoszenia, a tym samym niespełnienia warunków do zwolnienia podatkowego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., nabycie podlegałoby opodatkowaniu tak jak u podatników I grupy podatkowej. Polecenie zostało ustanowione przez rodziców (art. 4a ust. 3 w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 5, w zw. z art. 14 ust. 3 pkt 1 i art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), co oznaczałoby, że kwota wolna od podatku

wyniosłaby 9637 zł w stosunku do każdego nabycia od każdego z rodziców. Tym samym podstawa opodatkowania w każdym z tych przypadków wynosiłaby  $65\ 000 : 2 = 32\ 500 - 9637\ \text{zł} = 22\ 863\ \text{zł}$ . Natomiast mąż obdarowanej, który otrzymał wierzytelność w kwocie 55 000 zł, podlegałby również podatkowi od spadków i darowizn, albowiem darowizną może być też świadczenie nieodpłatne na rzecz osoby trzeciej (art. 393 § 1 k.c.). Niewątpliwie jest przecież, że darczyńca czynił to świadczenie kosztem swojego majątku (art. 888 § 1 k.c.). Jednakże zięć nie jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia podatkowego z art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Podlegałby on zatem opodatkowaniu tak jak podatnicy grupy I i skorzystałby ze zwolnienia kwoty stanowiącej minimum podatkowe, czyli  $2 \times$  po 9637 zł. Podstawa opodatkowania w jego przypadku wynosiłaby:  $55\ 000 : 2 = 27\ 500 - 9647 = 17\ 863\ \text{zł} (\times 2)$ .

Z tych względów wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego należy określić jako trafne, jednak przy wadliwej argumentacji prawnej.

## BIBLIOGRAFIA

- Alexy R., *Balancing, Constitutional Review and Representation*, Oxford University Press – New York University School of Law 2005, T-CON, vol. 3, no. 4.
- Alexy R., *Theory of Constitutional Rights*, Oxford University Press, New York 2002.
- Bartosiewicz A., Kubacki A., *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 28 maja 2007 r.*, I FPS 5/06, „Glosa” 2008, nr 2.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.
- Brzeziński B., Zirk-Sadowski M., *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, CDISP, Łódź 2014.
- Darowizna z poleceniem bez podatku – przelomowy wyrok NSA*, „Rzeczpospolita” 7.06.2018.
- Gniewek E., *Komentarz do art. 45 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, red. E. Gniewek, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Goik H., *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r.*, III CRN 40/73, OSP 1974, nr 11, poz. 230.
- Grzybowski S., *Darowizna*, [w:] *System Prawa Cywilnego. Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, red. S. Grzybowski, Ossolineum, Wrocław 1976.
- Ignatowicz J., *Komentarz do art. 45 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, red. Z. Rosiak, WP, Warszawa 1972.
- Jezioro J., *Komentarz do art. 893 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. E. Gniewek, Komentarz do art. 535–1088, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Katner W.J., *Komentarz do art. 45 k.c. lit. E*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, red. P. Księżak, M. Pyziak-Szafnicka, LEX/el. Warszawa 2014.

- Koniec podatku od spadków i darowizn. Fiskus straci wpływ z podatku od spadków i darowizn*, „Dziennik Gazeta Prawna” 7.06.2018.
- Korzycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Policieński A., *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r., III CRN 40/73*, OSP 1974, nr 11, poz. 230.
- Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, opracowany przez zespół roboczy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi w składzie: prof. dr hab. B. Brzeziński, prof. dr hab. W. Chróścielewski, dr H. Dzwonkowski, dr hab. M. Kalinowski, dr M. Masternak, prof. dr hab. W. Nykiel (przewodniczący) i dr A. Olesińska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- Rejman S., *Komentarz do art. 888 k.c., [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Księga trzecia – zobowiązania*, red. Z. Resich, WP, Warszawa 1972.
- Stecki L., *Glosa do uchwały SN z dnia 11 marca 1970 r., III CZP 28/70*, NP 1972, nr 7–8.
- Stecki L., *Glosa do wyroku SN z dnia 21 marca 1973 r., CRN 40/73*, NP 1975, nr 10–11.
- Tuleja P., *Zasady konstytucyjne, [w:] Konstytucjonalizacja zasad i instytucji ustrojowych*, red. P. Sarnecki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.
- Zieliński M., *Konstytucyjne zasady prawa, [w:] Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzeciński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.

## GLOSS TO THE DECISIONS OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 6 JUNE 2018, REF. NO. II FSK 1525/16 AND II FSK 1526/16

**Summary.** A donation agreement may be burdened with an instruction (Art. 893 of the Civil Code). The nature of the instruction is not uniform because its content also includes the possibility of establishing a commitment to provide a certain monetary amount pursuant to Art. 393 § 1 of the Civil Code. In this case, the value of the donation should be the difference between the amount of donation obtained by the recipient and the amount of the benefit to a third party (Art. 888 § 1 in conjunction with Art. 893 of the Civil Code). A donor's instruction for the recipient is a burden on the donation and is therefore deductible from its value. Meanwhile, a free of charge benefit performed by the donor towards the said third party is not burdened. However, the person receiving the benefit would be subject to the inheritance and donation tax on general terms (Art. 1 par. 1 point 2, Art. 6 par. 1 point 4, Art. 9 par. 1 point 1 and Art. 14 par. 3 point 1 of the Act on inheritance and donation tax). The value of the said benefit is not a debt or burden for the beneficiary, as it was performed at the expense of the donor's assets, not the beneficiary's (Art. 888 § 1 of the Civil Code, Art. 7 par. 1 and 2 Act on inheritance and donation tax).

**Keywords:** donation, instruction of a donor, the benefit to a third party, debts and burdens of a donation and instruction of a donor



Aleksandra Wrzesińska-Nowacka\*

## OPODATKOWANIE DOCHODÓW ZAGRANICZNEJ SPÓŁKI KONTROLOWANEJ W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

**Streszczenie.** Autorka analizuje orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej. Orzeczenia zapadły w sprawach ze skarg na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Zwraca uwagę na uwzględnianie przez sądy przy wykładni regulacji o CFC celu regulacji i dość szerokie interpretowanie pojęć: „udział w kapitale”, „przychody pasywne”. Wyraża pogląd, że wprowadzenie tych rozwiązań również w odniesieniu do osób fizycznych, mimo braku takiego obowiązku wynikającego z prawa unijnego, mogło być reakcją ustawodawcy na działania podatników – osób fizycznych, zmierzające do wykorzystania spółek zagranicznych osiągających przychody pasywne do obniżenia opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, zagraniczna spółka kontrolowana, udział w kapitale, przychody pasywne

### 1. WPROWADZENIE

Nasilenie się zjawiska unikania opodatkowania, także poprzez wykorzystanie inwestycji zagranicznych, wymusiło na Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), Unii Europejskiej (UE) i ustawodawcach krajowych poszukiwanie środków prawnych mających zapewnić realizację zasady płacenia podatków w państwie, w którym generowane są zyski i wytwarzana jest wartość. Działanie podatników doprowadziło do wypracowania w wielu państwach (w tym również w państwach Unii Europejskiej,

---

\* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: awrzesinska@nsa.gov.pl

m.in. w Niemczech, Finlandii, Portugalii i Estonii, oraz innych, m.in. w Stanach Zjednoczonych, Izraelu, Turcji i Chinach) akceptowanego na arenie międzynarodowej mechanizmu zagranicznej spółki kontrolowanej (Controlled Foreign Company – CFC). Zapobieganie erozji podstawy opodatkowania poprzez CFC odbywa się poprzez poddanie opodatkowaniu w danym państwie, jako dochodu przypisywanego do podmiotu krajowego, dochodu ustalonego w odniesieniu do zysków, jakie osiągnął jego podmiot zależny będący rezydentem podatkowym innego państwa. Podmiot dominujący ma obowiązek uwzględnienia w podstawie opodatkowania dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych mających siedzibę lub zarząd w kraju o niższym niż obowiązujący w państwie rezydencji podmiotu dominującego poziomie opodatkowania, jeżeli podmiot zależny uzyskuje (w znaczącej części) dochody o charakterze pasywnym<sup>1</sup>. Ze względu na to, że stosowanie tego mechanizmu może prowadzić do podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym i prawnym, zazwyczaj przepisy dotyczące CFC zawierają także regulacje, które mają zapobiegać temu zjawisku<sup>2</sup>.

## 2. STANOWISKO OECD I TSUE

Regulacje dotyczące CFC co do zasady uznaje się za zgodne z Modelową Konwencją OECD. W komentarzu do jej art. 10 wskazuje się, że dopuszczalne jest zwiększenie na podstawie przepisów krajowych podstawy opodatkowania w kraju siedziby rezydenta – udziałowca CFC o zyski tej ostatniej i że tego rodzaju regulacja nie jest sprzeczna z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania pod warunkiem, że jest ona stosowana wyłącznie w celu wyeliminowania nadużyć zmierzających do unikania albo odroczenia opodatkowania<sup>3</sup>. OECD rekomendowała jednocześnie stosowanie regulacji dotyczących CFC do dochodów zagranicznych stałych zakładów, jeżeli dochód taki jest wyłączony z opodatkowania w państwie

<sup>1</sup> M. Rudnicki, Ł. Szczygielski, *Przegląd regulacji CFC w wybranych państwach Unii Europejskiej w rok po wyroku ETS w sprawie Cadbury Schweppes (C-196/04)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9, s. 11.

<sup>2</sup> B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Wolters Kluwer 2017, rozdz. 3.3, LEX.

<sup>3</sup> A. Trzópek, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych*, pkt 3.3.3, [w:] *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, red. M. Jamroży, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

stosującym mechanizm CFC. Zwraçała jednak uwagę na konieczność uwzględnienia przy konstruowaniu przepisów prawnych dotyczących CFC treści postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwłaszcza wyłączeń od opodatkowania. Zalecała dokonanie uważnego przeglądu przepisów tych umów podczas projektowania przepisów o CFC w celu upewnienia się, że dochód opodatkowany zgodnie z przepisami o CFC nie podlega metodzie wyłączenia na podstawie tych umów<sup>4</sup>.

Stosowanie tego rodzaju mechanizmu przez państwa – członków Unii Europejskiej budziło pewne wątpliwości co do jego zgodności z zasadami swobody przepływu osób i swobody przedsiębiorczości. Ostatecznie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) (wówczas Europejski Trybunał Sprawiedliwości) w wyroku z 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue<sup>5</sup> uznał, że przy spełnieniu określonych przesłanek regulacje krajowe dotyczące CFC nie będą naruszały zasady swobody przedsiębiorczości. Stwierdził, że sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem tworzy drugi zakład taki jak spółka zależna w innym państwie członkowskim w celu obniżenia opodatkowania, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat. Środek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może natomiast być usprawiedliwiony motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, jeżeli dotyczy on właśnie czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego, a w szczególności uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym. Artykuły 43 i 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>6</sup> należy, zdaniem Trybunału, interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uwzględnieniu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem z siedzibą w państwie członkowskim dochodu osiągniętego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega tam niższemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w pierwszym państwie, chyba że takie uwzględnienie dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku

<sup>4</sup> B. Kuźniacki, *Opodatkowanie...*, rozdz. 3.3.

<sup>5</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0196\\_SUM&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0196_SUM&from=EN)

<sup>6</sup> Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2.

krajowego. Należy zatem zaniechać stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą. Stanowisko to zostało potwierdzone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue*<sup>7</sup>. Z tego właśnie wyroku oraz z wyroku Trybunału z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452-/04 *Fidium Finanz AG przeciwko Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*<sup>8</sup> wyprowadzić można ponadto wniosek, że o ile spółki mające siedzibę w państwie członkowskim mogą się powoływać w takim przypadku na naruszenie zasady swobody przedsiębiorczości, o tyle spółki i podmioty mające siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej mogą się powoływać wyłącznie na naruszenie zasady swobody przepływu kapitału. Artykuł 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej nie zawiera bowiem żadnego przepisu, który rozciągałby korzyść z tej zasady na podmioty mające siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej. Jeżeli przepis krajowy dotyczy jednocześnie swobodnego świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału, Trybunał nakazuje zbadanie, w jakim zakresie przepis ten wpływa na wykonywanie tych swobód podstawowych i czy w okolicznościach postępowania przed sądem krajowym jedna z nich ustępuje pierwszeństwa drugiej. Badania danego przepisu dokonuje się zasadniczo wyłącznie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, że w danych okolicznościach przed sądem krajowym jedna z nich ustępuje pierwszeństwa drugiej.

Wprowadzenie przepisów o CFC do prawa unijnego rekomendowała Komisja Europejska, przewidując je w projekcie dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, oraz Rada Unii Europejskiej w Rezolucji z 8 czerwca 2010 r. w sprawie koordynacji zasad dotyczących kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C 156/01)<sup>9</sup>. Ostatecznie Rada przyjęła 12 lipca 2016 r. Dyrektywę nr 2016/1164 ustanawiającą przepisy

<sup>7</sup> <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&num=C-524/04>

<sup>8</sup> Zb.Orz. s. I-9521; zob. też opinia Rzecznika Generalnego Pedra Ruiza Villalona w sprawie C-47/12, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=144205&pageIndex=0&doclang=pl&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=7050702>

<sup>9</sup> COM(2011) 121, Decyzja ostateczna z 16 marca 2011 r., 2011/0058 (CNS) (Dz.Urz. UE C 156, s. 1).

mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>10</sup> (dalej: Dyrektywa ATAD). W art. 7 i 8 tej Dyrektywy zawarto regulacje dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej. Przepisy prawa krajowego państw członkowskich zapewniające wykonanie Dyrektywy ATAD powinny być wprowadzone do 31 grudnia 2018 r.

### 3. ZAGRANICZNA SPÓŁKA KONTROLOWANA W PRAWIE POLSKIM

Polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie regulacji o CFC do ustaw o podatkach dochodowych jeszcze przed przyjęciem Dyrektywy ATAD. Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>11</sup> dodano art. 24a w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>12</sup> (dalej: u.p.d.o.p.), a w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>13</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) do art. 10 ust. 1 dodano pkt 8a i dodano art. 30f. Rozwiązania w obu ustawach są prawie identyczne, uwzględniają jedynie istniejące już odrębności, jak choćby konieczność przypisania przychodu osiągniętego przez osobę fizyczną do określonego ustawowo źródła przychodów. Różnice te nie są jednak na tyle istotne, aby co do regulacji wspólnych pozwalać na odmienną ich interpretację. Przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. Do tej daty w polskim ustawodawstwie nie było rozwiązań skutecznie blokujących możliwość wykorzystania inwestycji bezpośrednich w spółki mające siedzibę w innym państwie niż podmiot inwestujący do obniżenia opodatkowania lub odroczenia powstania obowiązku podatkowego. Jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych (dotyczącego w przeważającej części kontroli interpretacji podatkowych), podatnicy wykorzystywali wcześniej tego rodzaju rozwiązania w celu unikania opodatkowania. Tworzyli (lub planowali utworzyć) spółki zależne (kapitałowe lub transparentne podatkowo w państwach ich siedziby i traktowane jako zakład w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) osiągające dochody o charakterze pasywnym (z lokat,

<sup>10</sup> Dz.Urz. UE L 2016.193.1.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 1328 ze zm.

<sup>12</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036.

<sup>13</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1509.

obrotu akcjami i udziałami w spółkach kapitałowych) w innych państwach, o znacząco niższym opodatkowaniu tego rodzaju dochodów. Przedstawiano więc schematy działania, jakie prowadzić miały do unikania opodatkowania w kraju rezydencji dochodów osiągniętych za pośrednictwem spółek z siedzibą za granicą, poprzez tworzenie spółek nieprowadzących rzeczywistej działalności gospodarczej. W większości wypadków, ze względu na treść przepisów krajowych, a także treść bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatnicy uzyskiwali potwierdzenie, że tego rodzaju dochody nie będą opodatkowane w kraju ich rezydencji lub będą opodatkowane z zastosowaniem odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania<sup>14</sup>. Wprowadzenie regulacji dotyczącej zagranicznej spółki kontrolowanej było zatem potrzebne dla utrzymania suwerenności podatkowej i uszczelnienia systemu podatkowego.

Przepisy krajowe dotyczące CFC ulegały zmianom. Pierwsza z nich była konieczna ze względu na zmiany w innych przepisach ustaw o podatkach dochodowych<sup>15</sup>. Druga, istotna, bo w założeniu ustawodawcy mająca na celu implementowanie do prawa polskiego Dyrektywy ATAD<sup>16</sup>, weszła w życie 1 stycznia 2018 r.<sup>17</sup> Zmian dokonano w obu ustawach o podatku dochodowym, zachowując regulację dotyczącą CFC, chociaż dyrektywa odnosi się wyłącznie do podatników podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 1 Dyrektywy ATAD) i tylko w tym zakresie obligowała państwa członkowskie do wprowadzenia przepisów o CFC. Nowelizacja dotyczyła zmiany definicji spółki zagranicznej poprzez wprowadzenie zasady, że o uznaniu danego podmiotu za spółkę zagraniczną decyduje posiadanie przez podatnika krajowego udziałów w sposób bezpośredni i pośredni, ale (odmiennie niż w poprzednim stanie prawnym) samodzielnie lub łącznie z innymi powiązаныmi podmiotami. Pojęcie podmiotu powiązanego

<sup>14</sup> Por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 3 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1025/14; z 13 lipca 2016 r., sygn. II FSK 1692/14 – wszystkie powołane orzeczenia sądów administracyjnych dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1550).

<sup>16</sup> Druk sejmowy nr 1878/VIII kadencja.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 27 października 2017 r. 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 osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

zostało zdefiniowane także w ustawach, przy czym definicje te nieznacznie się różnią ze względu na charakter podatników<sup>18</sup>. Istotnie zmodyfikowano również przesłanki uznania spółki innej niż spółka mająca siedzibę lub zarząd w raju podatkowym lub państwie, z którym Polski ani Unii Europejskiej nie wiążą umowy międzynarodowe, za zagraniczną spółkę kontrolowaną poprzez znaczące podwyższenie minimalnej wysokości udziału podatnika w zagranicznej spółce, przy czym przy obliczaniu tego progu brany jest pod uwagę udział pośredni i bezpośredni oraz wielkość udziałów posiadanych przez podmioty powiązane. Obniżono natomiast udział przychodów pasywnych w przychodzie spółki zagranicznej dla uznania jej za CFC i rozszerzono katalog tych przychodów (powtórzono katalog z dyrektywy). Zmieniono ponadto zasady ustalania stawki podatkowej stanowiącej o uznaniu przychodów za uzyskane od CFC. Ustawodawca obecnie nakazuje porównać efektywne opodatkowanie w państwie siedziby spółki z hipotetycznym opodatkowaniem, jakiemu podlegałaby w Polsce (zgodnie z zasadą wynikającą z art. 7 ust. 1 pkt b Dyrektywy ATAD). Zwiększono zakres obowiązku prowadzenia rejestru zagranicznych spółek poprzez ujmowanie w nich także tych spółek, które prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą, jednakże działalność ta nie może być uznana za istotną. Ustawodawca nakazał przy tym badanie charakteru działalności poprzez porównanie w szczególności przychodów CFC z rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem (art. 24a ust. 18a o.p.d.o.p., art. 30f ust. 20a u.p.d.o.f.), nie określił wszakże, jaki współczynnik potwierdza istotny charakter prowadzonej działalności gospodarczej. Zniesiono próg przychodów, poniżej którego przychody osiągnane przez zagraniczną spółkę nie podlegały regułom opodatkowania CFC, choć dyrektywa przewiduje taką możliwość.

Zachowanie regulacji dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej także w odniesieniu do osób fizycznych niewątpliwie pozwala ustawodawcy na uszczelnienie systemu podatkowego również w odniesieniu do tej grupy podatników. Przepisy odnoszą się przy tym – ze względu na określoną wysokość udziałów – wyłącznie do inwestycji bezpośrednich<sup>19</sup>. Inwestycje

<sup>18</sup> W u.p.d.o.f. podmiotem powiązany jest również małżonek podatnika, a także jego krewni do drugiego stopnia; z oczywistych względów osoby te nie zostały wymienione w definicji podmiotu powiązanego w u.p.d.o.p.

<sup>19</sup> Przez inwestycje bezpośrednie w orzecznictwie rozumie się takie, które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między inwestorem a przedsiębiorstwem, któremu ten inwestor udostępnia kapitał w celu prowadzenia działalności

uznawane za portfelowe<sup>20</sup> nie są objęte zakresem tego przepisu. Wydaje się jednak, że w przypadku inwestycji osób fizycznych, wobec znacznych obowiązków ewidencyjnych związanych z tą regulacją, zasadne byłoby zachowanie progu kwotowego przychodów zagranicznej spółki kontrolowanej, poniżej którego stosowanie tych przepisów byłoby wyłączone.

Sprawy dotyczące dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej (w wyniku skarg na indywidualne interpretacje prawa podatkowego) były już przedmiotem kontroli sądów administracyjnych. Orzeczenia prawomocne dotyczą stanu prawnego przed ostatnią zmianą, jednakże część z nich zachowała aktualność.

#### 4. POJĘCIE UDZIAŁU W KAPITALE

W wyroku z 30 sierpnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 2167/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dokonał wykładni pojęcia „pośredni udział w kapitale”. Przyjął, że w przypadku struktury holdingowej, jaką zamierzał stworzyć skarżący, będący polską spółką kapitałową i polskim rezydentem, spółka nazwana celową spełniająca przesłanki zagranicznej spółki kontrolowanej dla spółki zagranicznej, traktowanej w państwie jej siedziby jak osoba prawna i podlegającej w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, w której skarżący będzie posiadał udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku (w wysokości wynikającej z art. 24a ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p.), będzie zagraniczną spółką kontrolowaną także dla skarżącej. Skarżący będzie zatem podlegać opodatkowaniu od dochodów spółki celowej na podstawie art. 24a ust. 1 u.p.d.o.p. i będzie zobowiązana do wypełniania obowiązków dokumentacyjnych, o których mowa w art. 24a ust. 13 u.p.d.o.p.

Z kolei w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 września 2016 r., sygn. III SA/Wa 2203/15, na tle tożsamego zdarzenia przyszłego wyrażono pogląd, że pojęcie „udział w kapitale” należy rozumieć szeroko. Chodzi w nim o każdy określony poziom zaangażowania

---

gospodarczej, zob. wyrok TSUE z 24 listopada 2016 r., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>20</sup> Tym pojęciem określa się nabywanie papierów wartościowych na rynku kapitałowym wyłącznie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru wpływania na zarządzanie i kontrolę przedsiębiorstwa, zob. wyrok TSUE z 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis, C-201/15, EU:2016:972.



kapitałowego polskiej spółki w zagraniczną spółkę, którego osiągnięcie oznacza, że polska spółka będzie wywierać istotny wpływ na funkcjonowanie spółki zagranicznej. Bez znaczenia jest, czy udział ma charakter pośredni czy bezpośredni. Za takim szerokim rozumieniem pojęcia udziału przemawia również cel wprowadzonej regulacji, jakim jest zwalczanie nadużyć podatkowych.

W wyroku z 29 grudnia 2016 r., w sprawie o sygn. III SA/Wa 2799/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że użyte w art. 30f ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f. pojęcie „udział” należy rozumieć szerzej, niż wynika to z kontekstu, w jakim zwrot ten jest wykorzystywany w Ustawie z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>21</sup>. Chodzi tu mianowicie o każdy określony poziom zaangażowania kapitałowego polskiego podatnika w zagranicznej spółce, którego osiągnięcie oznacza, że podatnik będzie wywierać istotny wpływ na funkcjonowanie tej spółki. Z tych powodów sąd przyjął, że w przypadku gdy skarżący, będący osobą fizyczną mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegającą w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób fizycznych, stał się uczestnikiem funduszu inwestycyjnego zamkniętego (dalej: FIZ) z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, działającego na podstawie przepisów Ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych<sup>22</sup> (dalej: u.o.f.i.), posiadał certyfikaty inwestycyjne FIZ nieprzerwanie przez okres ponad 30 dni, a FIZ lokował środki pieniężne w różnorodne przedsięwzięcia inwestycyjne na terytorium Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz innych państw (m.in. papiery wartościowe i inne instrumenty finansowe emitowane przez podmioty mające siedzibę na terytorium Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz innych państw, w tym również na terytorium państw – rajów podatkowych) i posiadał nieprzerwanie przez okres ponad 30 dni co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach tych Spółek, a Spółki te będą spełniały w tym roku podatkowym warunki z art. 30f ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f., to będą one dla skarżącego zagranicznymi spółkami kontrolowanymi na podstawie art. 30f ust. 3 u.p.d.o.f. Co do zasady przepis ten odnosi się do uczestnictwa polskich podatników w rozmaitych podmiotach tworzonych

<sup>21</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm.

<sup>22</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 157.

i funkcjonujących w innych systemach prawnych; sformułowanie „25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach” użyte w ustawie należy zatem interpretować szeroko i odnosić do wszelkich form zaangażowania kapitałowego polskiego rezydenta w zagranicznej spółce.

Sąd, uzasadniając swoje stanowisko, przywołał art. 140 ust. 1 u.o.f.i., zgodnie z którym w funduszu inwestycyjnym zamkniętym działa rada inwestorów, jako organ kontrolny, lub zgromadzenie inwestorów. Zgromadzenie inwestorów to najwyższy organ stanowiący funduszu (art. 144 u.o.f.i.). Może ono w szczególności podjąć uchwałę o rozwiązaniu funduszu, o powierzeniu zarządzania funduszem, zmianie statutu, emisji obligacji, przekształceniu certyfikatów imiennych na certyfikaty na okaziciela; decyduje o znaczniejszych inwestycjach funduszu, zatwierdza sprawozdania finansowe. Zgodnie z art. 140 u.o.f.i. pełni też funkcje kontrolne w sytuacji, gdy nie powołano rady inwestorów. W przypadku posiadania większości certyfikatów w funduszu (FIZ) inwestor (uczestnik) ma zatem większość głosów w zgromadzeniu inwestorów, a więc ma decydujący wpływ na jego funkcjonowanie. Oznacza to tym samym, że w takim przypadku z posiadaniem certyfikatów wiążą się nie tylko wierzytelności, ale i udział partycypacyjny w funduszu. Z kolei posiadanie przez ten fundusz większościowego udziału w kapitale zakładowym (lub w udziale w zyskach lub w prawach głosu w organach kontrolnych lub stanowiących) spółki zagranicznej przekłada się na to, że inwestor (uczestnik) posiadający większość certyfikatów w FIZ będzie posiadał pośrednio w spółce zagranicznej co najmniej 25% udziałów w kapitale (lub udziałach związanych z prawem do uczestniczenia w zyskach lub w prawach głosu w organach kontrolnych lub stanowiących). Spółka zagraniczna będzie wówczas spełniać kryteria określone w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. a u.p.d.o.f. Rada inwestorów z kolei kontroluje realizację celu inwestycyjnego funduszu inwestycyjnego zamkniętego i polityki inwestycyjnej oraz przestrzeganie ograniczeń inwestycyjnych. Jeżeli inwestor (uczestnik) obejmie ponad 5% ogólnej liczby certyfikatów, może zostać członkiem rady inwestorów. W sytuacji gdy dokona blokady certyfikatów inwestycyjnych, każdy certyfikat będzie mu dawał prawo do jednego głosu w radzie inwestorów. W tym przypadku prawo głosu nie jest związane z posiadaniem udziału w kapitale, lecz z samym posiadaniem certyfikatu. W sytuacji dokonania blokady 25% ogólnej liczby certyfikatów będzie posiadał w radzie inwestorów 25% praw głosu. Warunek określony w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. a u.p.d.o.f. zostanie zatem spełniony, skoro fundusz będzie miał 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących spółki

zagranicznej (lub 25% udziałów w kapitale lub 25% udziałów w zyskach). Wówczas inwestor (uczestnik) będzie posiadał pośrednio 25% praw głosu w tej spółce (lub 25% udziałów w kapitale lub 25% udziałów w zyskach). W takim przypadku spółka będzie zagraniczną spółką kontrolowaną. Pogląd ten został wyrażony także przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 14 października 2015 r., sygn. I SA/Bd 622/15.

## 5. PRZYCHODY PASYWNE

Sądy administracyjne zajmowały się również pojęciem przychodów pasywnych. Przyjęły, że w pojęciu „odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek” mieszczą się też dochody z odsetek od środków gromadzonych na lokatach i rachunkach bankowych. Za szerokim rozumieniem odsetek opowiedziały się m.in.: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z 16 listopada 2015 r., sygn. I SA/Ke 563/15<sup>23</sup>, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 29 grudnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 2624/15 oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 6 marca 2018 r. w sprawach o sygn. II FSK 472/16 i II FSK 668/16. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji, że art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p. nie ogranicza się wyłącznie do odsetek i pożytków od pożyczek *de iure civili*. Poprzez posłużenie się w przepisie zwrotem „wszelkiego rodzaju” (w kontekście owych pożyczek) poszerzono zakres przypadków, w których przepis ma zastosowanie do wszelkich stosunków prawnych zbliżonych treścią do pożyczki, tj. takich, w ramach których dochodzi do udostępnienia innej osobie kapitału za wynagrodzeniem w postaci odsetek. Analizując umowę rachunku bankowego (strona pytała o odsetki od środków na rachunkach bankowych), sąd zwrócił uwagę, że w piśmiennictwie i orzecznictwie wskazuje się, iż umowa ta łączy w sobie elementy umowy depozytu nieprawidłowego (art. 845 Kodeksu cywilnego<sup>24</sup>, dalej: k.c.) z elementami umowy zlecenia (art. 734 k.c.), przy czym – poprzez art. 845 k.c. – do umowy tej będą miały zastosowanie także przepisy o pożyczce (art. 720 k.c.). Stąd też posiadacz rachunku bankowego z chwilą wpłaty pieniędzy do banku traci ich własność na rzecz banku, a nabywa roszczenie o zwrot takiej samej ich ilości. Konsekwencją takiej

<sup>23</sup> Skargę kasacyjną od tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z 6 marca 2018 r., sygn. II FSK 472/16, tylko z nieco inną argumentacją.

<sup>24</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145.

konstrukcji jest – w każdym przypadku – nabycie własności środków pieniężnych przez bank oraz nabycie przez posiadacza rachunku roszczenia o zwrot wpłaconych środków. Nie może zatem budzić wątpliwości, że treść uprawnień i obowiązków stron umowy rachunku bankowego obejmuje elementy typowe (charakterystyczne) dla pożyczki w ustalonym powyżej rozumieniu. Pojęcie pożyczki wszelkiego rodzaju nie zostało wprowadzone wprost zdefiniowane w ustawie, ale należy uznać, że w tym przypadku prawo podatkowe odwołało się do pojęcia mającego ustaloną treść zarówno w prawie cywilnym, jak i w języku potocznym, a jednocześnie – na gruncie spornego przepisu – nadało mu szczególne znaczenie poprzez rozszerzenie jego zakresu w porównaniu ze znaczeniem cywilistycznym oraz tym z języka potocznego. W ramach autonomii prawa podatkowego ustawodawca ma bowiem możliwość tworzenia rozwiązań swoistych dla tej gałęzi prawa, jeżeli służyć to ma interesowi Skarbu Państwa i jednocześnie nie zakłóca funkcjonowania instytucji cywilnoprawnych.

W wyrokach z 6 marca 2018 r., sygn. II FSK 551/16 i II FSK 640/16, Naczelny Sąd Administracyjny uznał za przychody, o których mowa w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p., przychody ze zbycia lokat funduszy inwestycyjnych zamkniętych i wypłaty dochodów przez fundusz inwestycyjny zamknięty. Wyroki zapadły w analogicznych stanach faktycznych (we wniosku o interpretację przedstawiono zdarzenia przyszłe). Skarżący, będący polskimi rezydentami podatkowymi, posiadają udziały w kapitale zakładowym spółki prawa cypryjskiego (odpowiednika polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), mającej siedzibę i zarząd na terytorium Republiki Cypru (dalej: spółka cypryjska). Skarżący spełniali przesłanki z art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. Podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej spółki cypryjskiej jest działalność inwestycyjna. Spółka ta posiada certyfikaty inwestycyjne stanowiące tytuły uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych zamkniętych (dalej: Fundusze) z siedzibą w Polsce. W przyszłości może osiągnąć dochody ze zbycia lokat Funduszy, tj. zgodnie z art. 198 u.o.f.i. Możliwe jest również, że na podstawie statutu Funduszy, tj. na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 13 u.o.f.i., na rzecz spółki cypryjskiej zostaną wypłacone dochody tych Funduszy (dalej: dochody Funduszy). Wypłaty przychodów ze zbycia lokat Funduszy, a także z dochodów Funduszy nie będą wymagać wykupywania przez spółkę cypryjską certyfikatów inwestycyjnych w Funduszach. Być może na moment dokonania wypłat przychody (dochody) z tytułu tych przychodów będą podlegały zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym na

Cyprze i stanowić ponad 50% przychodów spółki cypryjskiej. Skarżący pytali, czy tego rodzaju przychody mogą być traktowane jako przychody powodujące nadanie spółce cypryjskiej statusu CFC (przy spełnieniu pozostałych warunków wskazanych w art. 24a ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p.). Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji i organu interpretującego i uznał, że tego rodzaju dochody stanowią dochody z realizacji praw z instrumentów finansowych. Pojęcie „przychód z realizacji praw z instrumentów finansowych” nie zostało zdefiniowane ani w art. 24a ust. 2 u.p.d.o.p., w którym zamieszczono definicje określeń ustawowych na potrzeby stosowania art. 24a, ani w innych przepisach u.p.d.o.p., czy też w innych przepisach prawa podatkowego, jednak w art. 24a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. przyjęto, że określenie „instrumenty finansowe” oznacza instrumenty finansowe wymienione w art. 2 Ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi<sup>25</sup> (dalej: u.o.i.fin.). Zgodnie zaś z art. 2 ust. 1 u.o.i.fin. instrumentami finansowymi w rozumieniu ustawy są m.in. papiery wartościowe. Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 1 lit. a u.o.i.fin., ilekroć w ustawie jest mowa o papierach wartościowych, rozumie się przez to akcje, prawa poboru w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>26</sup>, prawa do akcji, warranty subskrypcyjne, kwity depozytowe, obligacje, listy zastawne, certyfikaty inwestycyjne i inne zbywalne papiery wartościowe, w tym inkorporujące prawa majątkowe odpowiadające prawom wynikającym z akcji lub z zaciągnięcia długu, wyemitowane na podstawie właściwych przepisów prawa polskiego lub obcego. Tym samym, na podstawie art. 3 pkt 1 lit. a u.o.i.fin., certyfikaty inwestycyjne są instrumentami finansowymi stanowiącymi papiery wartościowe. Statut funduszu może przewidywać i określać zasady wypłacania uczestnikom funduszu inwestycyjnego zamkniętego dochodów funduszu (art. 18 ust. 2 pkt 13 u.o.f.i.), także bez wykupywania certyfikatów, jeżeli przewiduje to statut funduszu. Również zgodnie z art. 21 u.o.f.i. dochodami funduszu inwestycyjnego są przychody z lokat netto funduszu inwestycyjnego lub zrealizowany zysk (strata) ze zbycia lokat, a – na podstawie art. 198 ust. 1 u.o.f.i. – statut funduszu inwestycyjnego aktywów niepublicznych może przewidywać wypłacanie na rzecz uczestników funduszu przychodów ze zbycia lokat funduszu, pomniejszonych o koszty działania funduszu związane bezpośrednio ze

<sup>25</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1768 ze zm.

<sup>26</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030.

zbytymi lokatami oraz o część kosztów działania funduszu przypadającą na takie lokaty proporcjonalnie do ich wartości w stosunku do wartości portfela inwestycyjnego funduszu. Certyfikaty inwestycyjne są tytułami uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych zamkniętych. Są też papierami wartościowymi, jednakże zarówno ich cechy, jak i zakres związanych z nimi uprawnień może być różny w zależności od postanowień statutu danego funduszu, który je wyemitował. Certyfikaty inwestycyjne są niepodzielne, co prowadzi do nierozdrabniania praw wyrażonych w certyfikacie inwestycyjnym. Prawa związane z nimi to: prawo do udziału w wartości aktywów netto pozostałych do podziału po przeprowadzeniu likwidacji funduszu, prawo do części dochodów funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje wypłatę tych dochodów, prawo do przychodów funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje ich wypłacanie, prawo do udziału i głosowania na radzie inwestorów lub zgromadzeniu inwestorów, prawo pierwszeństwa do objęcia nowych certyfikatów inwestycyjnych kolejnej emisji. Statut może także przyznawać uczestnikom dodatkowe możliwości i uprawnienia, jak choćby związane z umową gwarancji odkupienia certyfikatów od uczestników przez podmiot wskazany przez fundusz w czasie i po cenie określonej w statucie. Po zakończeniu okresu rozliczeniowego, którego dotyczą wydane certyfikaty, nabywca certyfikatów jest uprawniony do zwrócenia się do funduszu o realizację wynikających z nich praw. Warunkiem powstania roszczeń o realizację praw wynikających z certyfikatów jest osiągnięcie przez fundusz w danym okresie rozliczeniowym określonego liczbowo poziomu przychodów i dochodów. Podstawowym uprawnieniem związanym z posiadaniem certyfikatów inwestycyjnych jest zatem prawo do udziału w aktywach netto lub dochodzie funduszu proporcjonalnie do wartości wkładów poszczególnych uczestników. Tym samym dochody te stanowią przychody pasywne spółki zagranicznej.

## 6. ZWOLNIENIE OD OPODATKOWANIA

W kolejnej sprawie o sygn. I SA/GI 1350/16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wyrokiem z 14 marca 2017 r. oddalił skargę na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem sporu w tej sprawie była wykładnia użytego w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c u.p.d.o.p. pojęcia „zwolnienie od opodatkowania”. W tym przypadku dochody spółki zagranicznej, o którą pytał skarżący, opodatkowane są stawką od 28,22% do 29,22%. Jednak na zasadzie wyjątku, po spełnieniu określonych warunków,

przychody te mogą podlegać zwolnieniu od podatku dochodowego. Sąd przyjął, że w świetle art. 24a ust. 3 pkt 3 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>27</sup> zagraniczna spółka zyskuje przymiot zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli co najmniej jeden z wymienionych w pkt b rodzajów przychodów w państwie siedziby (zarządu) zagranicznej spółki podlega zwolnieniu bądź wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, bez względu na to, czy zwolnienie to jest, czy też nie jest obwarowane spełnieniem określonych warunków w państwie siedziby, pod warunkiem spełnienia pozostałych kryteriów wynikających z tego przepisu. W aprobującej glosie do tego wyroku<sup>28</sup> D. Mączyński zwrócił uwagę, że art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c u.p.d.o.p. nie wprowadza rozróżnienia rodzajów zwolnień. Ustawodawca wprowadza tylko jeden wyjątek od zasady, że zwolnienie podatkowe nie powoduje uznania spółki za CFC. Przyjęcie za trafne stanowiska podatnika, że ze względu na konieczność spełnienia dodatkowych warunków dla zwolnienia warunków z powołanego wyżej przepisu nie jest spełniony, wprowadziłoby wyjątek kolejny. Takiego zaś ustawodawca nie wprowadził.

## 7. PROWADZENIE EWIDENCJI PRZEZ CFC

W zakresie obowiązku prowadzenia ewidencji zagranicznych spółek kontrolowanych wypowiedział się z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 14 października 2016 r., sygn. III SA/Wa 2547/15. Strona będącą zamkniętym funduszem inwestycyjnym, uzyskującym dochody z działalności zagranicznych spółek kontrolowanych, chciała uzyskać stanowisko co do obowiązku prowadzenia stosownej dokumentacji w sytuacji, gdy jej dochody podlegają zwolnieniu. Sąd uznał, że obowiązek prowadzenia rejestru spółek oraz ewidencji zdarzeń gospodarczych, o którym mowa w art. 24a ust. 13 u.p.d.o.p., ciąży również na funduszach inwestycyjnych. W ocenie sądu sam fundusz przyznał w istocie, że obowiązujące obecnie przepisy ustawy traktują w tym zakresie zwolnione z opodatkowania fundusze inwestycyjne dokładnie tak samo jak innych podatników, którzy posiadają odpowiednie udziały w zagranicznych spółkach kontrolowanych.

<sup>27</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.

<sup>28</sup> D. Mączyński, *Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z 14.03.2017 r., I SA/Gl 1350/16*, OSP 2018, nr 2, s. 144.

## 8. FUNDACJA PRYWATNA A CFC

W dotychczasowym orzecznictwie nie zajęto stanowiska co do tego, czy fundacja prywatna może być uznana za spółkę zagraniczną. W wyroku z 2 października 2017 r., w sprawie o sygn. III SA/Wa 2884/16, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przyjął jedynie, że art. 30f ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. określa kilka warunków, których spełnienie jest wymagane dla uznania spółki za spółkę zagraniczną. Nie wystarczy zatem zbadanie, czy podmiot jest wymieniony w katalogu podmiotów działających w określonej w nim formie prawnej, ale także trzeba stwierdzić, czy spełnia on kolejny warunek wymieniony w tym przepisie *in fine* i odnoszący się do posiadania przez podatnika udziału w kapitale, prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku. Warunki wymienione w powołanym przepisie muszą bowiem być spełnione łącznie. W piśmiennictwie<sup>29</sup> wyrażono pogląd, że właśnie ze względu na niespełnienie warunków dotyczących udziału w kapitale, prawa do zysku i wpływu na działania fundacji fundacja prywatna nie może być uznana za CFC w odniesieniu do jej beneficjentów. Podkreślenie przez sąd konieczności spełnienia wszystkich warunków wymienionych w art. 30f ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. daje podstawę do stwierdzenia, że sąd problem ten dostrzegł, jednakże wobec braku wypowiedzi w tym zakresie organu interpretującego nie mógł się stanowczo odnieść do tej kwestii.

## 9. PODSUMOWANIE

Przywołane prawomocne orzeczenia sądów administracyjnych świadczą o tym, że sądy przy dokonywaniu wykładni przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej kierują się celem wprowadzenia tej regulacji i przesłanki stanowiącej o uznaniu spółki zagranicznej za zagraniczną spółkę kontrolowaną interpretują dość szeroko. Stosunkowo niewielka jeszcze liczba orzeczeń, wydanych ponadto w sprawach dotyczących interpretacji, może świadczyć o tym, że podatnicy próbują się dopiero zorientować, czy planowane przez nich przedsięwzięcia (inwestycje zagraniczne) pozwolą na obniżenie zobowiązań podatkowych. Zmiana przepisów w związku z przyjęciem Dyrektywy ATAD spowodowała, że część poglądów wyrażonych w powołanych wyrokach staje się w obecnym stanie prawnym nieaktualna (m.in. dotyczących obowiązku prowadzenia rejestru czy sposobów obliczania przychodów

<sup>29</sup> A. Mariański, A. Żądło, *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 25.



zagranicznej spółki kontrolowanej). Do tej pory nie poruszano w orzecznictwie kwestii zgodności przepisów krajowych z pierwotnym prawem unijnym. Przyjęcie Dyrektywy ATAD może wymusić konieczność oceny prawidłowości implementowania tej dyrektywy do prawa krajowego. Nie można ponadto wykluczyć, że pojawiają się również spory dotyczące tej części regulacji, która ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania<sup>30</sup>, lub na tle stosowania przepisów krajowych i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Spory mogą także powstać na tle określenia, czy spółka zagraniczna prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Wydaje się zatem, że problematyka CFC może być jeszcze niejednokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych.

## BIBLIOGRAFIA

- Kuźniacki B., *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 9.
- Kuźniacki B., *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy*, Wolters Kluwer 2017.
- Mariański A., Żądło A., *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- Mączyński D., *Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z 14.03.2017 r., I SA/Gl 1350/16*, OSP 2018, nr 2.
- Rudnicki M., Szczygielski Ł., *Przegląd regulacji CFC w wybranych państwach Unii Europejskiej w rok po wyroku ETS w sprawie Cadbury Schweppes (C-196/04)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9.
- Trzópek A., *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych, pkt 3.3.3*, [w:] *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, red. M. Jamróży, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

## TAXATION OF INCOME OF A FOREIGN CONTROLLED COMPANY IN THE CASE LAW OF ADMINISTRATIVE COURTS

**Summary.** The author analyzes the jurisprudence of administrative courts regarding a foreign controlled company. These judgments were made in cases related to complaints about individual interpretations of tax law provisions. He draws attention to the fact that the courts take into consideration the regulation's purpose in the interpretation of CFC regulations and the quite broad interpretation of the terms “share in capital”, “passive income”. Expresses the view that the introduction of these solutions also in relation to natural persons, despite the absence of such an obligation under EU law, could be a reaction of the legislator to the actions of taxpayers – natural persons, aiming at using foreign companies achieving passive income to reduce taxation.

**Keywords:** tax avoidance, foreign controlled company, share in capital, passive income

<sup>30</sup> Na niespełnienie celu tych przepisów wskazywał B. Kuźniacki, *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 9, s. 21–31.



Wojciech Bronicki\*

## ZMIANY W PODATKU AKCYZOWYM

**Streszczenie.** Najistotniejsze zmiany w podatku akcyzowym, pod hasłem uproszczeń i ułatwień prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wyrobów akcyzowych, to przede wszystkim: zerowa stawka dla gazu ziemnego CNG i LNG przeznaczonego do napędu silników spalinowych, wyłączenie z zakresu definicji ubytków strat powstających podczas produkcji piwa i wyrobów winiarskich, zastąpienie papierowego dokumentu dostawy – dokumentem w postaci elektronicznej (e-DD), wprowadzenie na terytorium kraju możliwości podziału przemieszczenia w przypadku wyrobów energetycznych przemieszczanych transportem kolejowym (*splitting*).

Zmiany te stanowią ułatwienia i uproszczenia dla prowadzenia działalności, system poboru podatku akcyzowego dzięki systemowym rozwiązaniom okazał się bowiem najszczelniejszym systemem poboru podatków na tle przyrostów uzyskiwanych w innych podatkach, który nie wymaga zmian systemowych.

**Słowa kluczowe:** akcyza, eDD, ubytki, stawki

### 1. WPROWADZENIE

System poboru podatku akcyzowego dzięki systemowym rozwiązaniom okazał się najszczelniejszym systemem poboru podatków na tle przyrostów uzyskiwanych w innych podatkach. Jest to jednak system, który musi się rozwijać wraz z rozwojem gospodarki, nowymi technologiami produkcji i dystrybucji oraz nowymi wymaganiami wynikającymi z regulacji unijnych.

---

\* Doradca podatkowy, współnik i partner w BBGTAX kancelaria podatkowa, e-mail: kancelaria@bbgtax.pl

20 lipca 2018 r. Sejm RP uchwalił nowelizację ustawy o podatku akcyzowym<sup>1</sup> (dalej: u.p.a.) pod hasłem uproszczeń i ułatwień prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wyrobów akcyzowych przez zmniejszenie obciążeń administracyjnych dla przedsiębiorców, ograniczenie ponoszonych przez nich kosztów oraz czasochłonności obsługi podmiotów przez organy podatkowe.

Ustawa ta wprowadza przede wszystkim:

- zerową stawkę dla gazu ziemnego CNG i LNG przeznaczonego do napędu silników spalinowych;
- wyłączenie z zakresu definicji ubytków wyrobów akcyzowych strat powstających podczas produkcji piwa i wyrobów winiarskich;
- zastąpienie papierowego dokumentu dostawy – stosowanego przy przemieszczaniu poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów energetycznych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie – dokumentem w postaci elektronicznej (e-DD);
- wprowadzenie na terytorium kraju możliwości podziału przemieszczenia w przypadku wyrobów energetycznych przemieszczanych transportem kolejowym z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy w systemie EMCS.

## 2. WPROWADZENIE ZEROWEJ STAWKI AKCYZY DLA GAZU ZIEMNEGO O KODACH CN 2711 11 00 I 2711 21 00 PRZEZNACZONEGO DO NAPĘDU SILNIKÓW SPALINOWYCH

Gaz ziemny jest paliwem zawierającym ponad 90% metanu, które w postaci sprężonej (CNG) lub skroplonej (LNG) nadaje się do napędzania niskoemisyjnych pojazdów, np. komunikacji miejskiej w centrach dużych miast. Gaz ziemny jest jednym z najbardziej ekologicznych i ekonomicznych paliw silnikowych. CNG umożliwia ograniczenie emisji zanieczyszczeń spalin, wyeliminowanie emisji substancji rakotwórczych, 99-procentową redukcję zadymienia i smogu, 40-procentowe obniżenie poziomu hałasu. Gaz ziemny (metan) zawiera na jednostkę energetyczną mniej związków węgla niż jakiegokolwiek paliwa kopalne. Stąd emisja zarówno CO, jak i CO<sub>2</sub> jest mniejsza dla tej technologii niż np. dla benzyny czy ON.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. z 2018 r., poz. 1697).

Zgodnie z uzasadnieniem do nowej ustawy obecnie cena gazu CNG to około 3,30 zł/m<sup>3</sup>, w tym podatek akcyzowy zawarty w cenie to 33 gr. Koszt dla budżetu po wprowadzeniu zerowej stawki akcyzy, biorąc pod uwagę roczną konsumpcję tego paliwa, wyniesie więc około 6,6 mln zł. Z kolei roczne zużycie gazu LNG to około 2,7 mln kg, co powoduje, że wpływy z tytułu podatku akcyzowego wynoszą około 1,8 mln zł. Łącznie obniżenie akcyzy dla gazu CNG i LNG do 0 zł spowoduje spadek wpływów budżetowych z tego tytułu o około 8,4 mln zł.

Ustawa zmieniająca wprowadza zerową stawkę akcyzy dla gazu ziemnego o kodach CN 2711 11 00 i 2711 21 00 przeznaczonego do napędu silników spalinowych, co wymaga dodania nowego przepisu w brzmieniu zaproponowanym w art. 89 ust. 1 pkt 12 lit. aa u.p.a. W obecnym stanie prawnym gaz ziemny przeznaczony do napędu silników spalinowych jest opodatkowany, w zależności od jego stanu skupienia, stawką akcyzy w wysokości:

- skroplony gaz ziemny (LNG) – 670 zł/1000 kg,
- sprężony gaz ziemny (CNG) – 10,54 zł/GJ.

Wprowadzenie zerowej stawki akcyzy na gaz LNG i CNG będzie bodźcem do rozwoju infrastruktury gazowej w kraju, który oprócz oczywistych korzyści ekologicznych pozytywnie wpłynie na realizację rządowej polityki gazyfikacji kraju. Szersze niż dotychczas wykorzystanie LNG i CNG stanowi także element dywersyfikacji paliw napędowych, a zatem przyczynia się do zwiększania bezpieczeństwa transportu w kraju.

Proponowane obniżenie stawki akcyzy może stanowić pomoc publiczną dla przedsiębiorstw wykorzystujących lub sprzedających gaz CNG i LNG. Mimo że podatek akcyzowy jest w dużym stopniu zharmonizowany na poziomie unijnym, nie oznacza to automatycznie, że każde zwolnienie lub obniżenie akcyzy wykracza poza zakres zasad pomocy publicznej. Obniżenie akcyzy nie stanowiłoby pomocy publicznej, tylko jeżeli danego środka nie można przypisać państwu, tj. gdy państwo członkowskie jest zobowiązane do jego wdrożenia na mocy aktu prawodawstwa unijnego bez żadnej swobody oceny. Natomiast jeżeli państwo członkowskie ma swobodę przyjęcia środków dopuszczonych przez prawo unijne (np. obniżenie akcyzy na niektóre towary), to ich wprowadzenie może nastąpić jedynie w zgodzie z przepisami o pomocy publicznej.

## 3. ZMIANY DOTYCZĄCE UBYTKÓW

Obecnie straty piwa i wyrobów winiarskich określane są na poszczególnych etapach produkcji. W przypadku przekroczenia określonych norm należy od tych strat zapłacić podatek akcyzowy. Na gruncie polskich przepisów akcyzowych ubytki wyrobów akcyzowych są rozliczane na podstawie norm ustalonych w drodze decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z art. 85 ust. 1 pkt 1 albo ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.a., albo określone w przepisach wydanych na podstawie art. 85 ust. 7 u.p.a. Normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych są ustalane przez organy podatkowe do wysokości nieprzekraczającej maksymalnych norm wskazanych w przepisach wykonawczych do ustawy.

Oznacza to, że organy podatkowe nie mogą przyznać norm ubytków wyższych niż normy maksymalne określone w rozporządzeniu, nawet gdyby rzeczywiste straty technologiczne uzasadniały taką decyzję. Proponowane wyłączenie z zakresu definicji ubytków wyrobów akcyzowych strat powstających podczas produkcji piwa i wyrobów winiarskich spowoduje brak konieczności ich mierzenia na każdym etapie produkcji. W przypadku piwa i wyrobów winiarskich zmiany ograniczą zakres określenia norm do sfery magazynowania i przemieszczania. Natomiast proponowane zwolnienie od akcyzy ubytków wyrobów akcyzowych przekraczających maksymalny poziom norm do wysokości równej rzeczywistym stratom, jeżeli podmiot udowodni ich naturalny charakter wynikający z właściwości wyrobów, pozwoli w praktyce na udowadnianie wyższych niż określone w decyzji norm ubytków.

Regulacje wprowadzają do polskich przepisów akcyzowych mechanizm, który umożliwi podatnikowi wykazanie, że rzeczywiste ubytki wyrobów akcyzowych przekraczające maksymalny poziom określony na podstawie przepisów mają charakter naturalny. Jednym z głównych celów dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG<sup>2</sup> (dalej: dyrektywa), jest zapewnienie jednolitego systemu opodatkowania akcyzą we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej (UE), opartego na zasadzie opodatkowania konsumpcji. Cel ten jest zawarty w art. 7 ust. 1 dyrektywy, w świetle którego podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji. Zgodnie z art. 7

<sup>2</sup> Dz.Urz. UE L 9 z dnia 14 stycznia 2009 r.

ust. 2 lit. a dyrektywy dopuszczenie do konsumpcji oznacza opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami. Zgodnie z art. 7 ust. 4 dyrektywy za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się jednak całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają m.in. z właściwości tych wyrobów – tzw. ubytki naturalne.

4. ZASTĄPIENIE PAPIEROWEGO DOKUMENTU DOSTAWY STOSOWANEGO PRZY PRZEMIESZCZANIU POZA PROCEDURĄ ZAWIESZENIA POBORU AKCYZY WYROBÓW ZWOLNIONYCH OD AKCYZY ZE WZGLĘDU NA ICH PRZEZNACZENIE ORAZ WYROBÓW ENERGETYCZNYCH OPODATKOWANYCH ZEROWĄ STAWKĄ AKCYZY ZE WZGLĘDU NA ICH PRZEZNACZENIE – DOKUMENTEM W POSTACI ELEKTRONICZNEJ (E-DD)

Na podstawie obecnych przepisów akcyzowych dokumentowanie przemieszczeń wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do u.p.a. opodatkowanych zerową stawką od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie za pomocą dokumentu dostawy jest jednym z warunków stosowania zwolnienia tych wyrobów od podatku akcyzowego oraz zerowej stawki podatku akcyzowego. Wzór i sposób stosowania dokumentu dostawy określa obecnie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz środków skażających alkohol etylowy<sup>3</sup>. Zgodnie z tym rozporządzeniem dokument dostawy wystawiają takie podmioty, jak: podmiot prowadzący skład podatkowy, podmiot pośredniczący, zarejestrowany odbiorca, podmiot zużywający, pośredniczący podmiot węglowy, finalny nabywca węglowy. Dokument dostawy jest wystawiany w trzech, dwóch lub w jednym egzemplarzu, w zależności od rodzaju przemieszczenia i osób biorących w nim udział. Podmioty wystawiające dokumenty dostawy są obowiązane do sporządzania kwartalnych zestawień wystawionych dokumentów dostawy, które przekazują właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, którego dotyczy zestawienie.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 2285 ze zm.

Zmiana u.p.a. ma na celu zastąpienie wystawianego papierowego dokumentu dostawy stosowanego obecnie dla dokumentowania przemieszczeń w kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy:

1) wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz

2) wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do u.p.a., opodatkowanych zerową stawką od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie

– elektronicznym dokumentem dostawy (określanym w projekcie jako e-DD), który będzie generowany w Systemie EMCS PL2, wykorzystywanym obecnie do obsługi przemieszczeń wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Ustawa zmieniająca przewiduje:

1) rozbudowę systemu EMCS PL2 w celu stworzenia rozwiązań podobnych do tych stosowanych przy przemieszczaniu wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy;

2) zastąpienie dokumentu dostawy w postaci papierowej – elektronicznym dokumentem e-DD, który będzie generowany w Systemie EMCS PL2 – systemie wykorzystywanym obecnie jedynie do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy;

3) stosowanie e-DD (szczegółowy zakres danych, które powinny być zawarte w e-DD, zostanie określony w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy). E-DD będzie zawierał dodatkowe elementy/pola, takie jak: TIN podmiotu czy nr GRN zabezpieczenia akcyzowego, niezbędne dla elektronicznej weryfikacji podmiotu generującego e-DD w Systemie EMCS PL2 oraz weryfikacji zabezpieczenia akcyzowego, które musi złożyć podmiot wysyłający wyroby zwolnione ze względu na ich przeznaczenie przed dokonaniem ich przemieszczania. W tym celu System EMCS PL2 będzie współpracował jednocześnie z Systemem OSOZ2 (Ogólnopolski System Obsługi Zabezpieczeń 2), który będzie dokonywać automatycznej obsługi zabezpieczeń akcyzowych wymaganych w przypadku przemieszczenia wyrobów zwolnionych (z wyłączeniem wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy, które nie podlegają zabezpieczeniu akcyzowemu);

4) potwierdzanie przez podmiot odbierający odbioru wyrobów zwolnionych lub opodatkowanych zerową stawką akcyzy dokumentem generowanym w Systemie EMCS PL2, określanym jako raport odbioru (RoR). W przypadku podmiotów odbierających niebędących użytkownikami



Systemu EMCS PL2 raport odbioru będzie sporządzał podmiot wysyłający, na podstawie potwierdzenia odbioru dokonanego przez podmiot odbierający;

5) dokumentowanie przy wykorzystaniu e-DD nie tylko dostaw na terytorium kraju wyrobów zwolnionych oraz opodatkowanych zerową stawką akcyzy, ale także ich importu. W przypadku importu wyroby nie będą przemieszczane na podstawie e-DD, ale e-DD będzie sporządzany w celach dokumentacyjnych w terminie 15 dni od dnia dopuszczenia do obrotu wyrobów. W związku ze specyfiką obrotu zwolnionymi od akcyzy paliwami lotniczymi oraz gazem płynnym LPG – przewidziano szczególne regulacje w zakresie dokumentowania tego obrotu z wykorzystaniem Systemu.

#### 5. WPROWADZENIE NA TERYTORIUM KRAJU MOŻLIWOŚCI PODZIAŁU PRZEMIESZCZENIA W PRZYPADKU WYROBÓW ENERGETYCZNYCH PRZEMIESZCZANYCH TRANSPORTEM KOLEJOWYM Z ZASTOSOWANIEM PROCEDURY ZAWIESZENIA POBORU AKCYZY W SYSTEMIE EMCS

Przepis art. 23 dyrektywy 2008/118/WE<sup>4</sup> przewiduje, że organy państwa członkowskiego wysyłki mogą, na warunkach określonych przez to państwo członkowskie, zezwolić wysyłającemu na dokonanie podziału przemieszczania wyrobów energetycznych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na co najmniej dwa przemieszczenia, pod warunkiem że:

- 1) całkowita ilość wyrobów akcyzowych nie ulegnie zmianie;
- 2) podział nastąpi na terytorium państwa członkowskiego, które zezwoli na taką procedurę;
- 3) właściwe organy tego państwa członkowskiego zostaną poinformowane o miejscu, w którym nastąpi podział.

Regulacja ta, mająca charakter fakultatywny, nie była do tej pory przewidziana w polskim porządku prawnym. Biorąc jednak pod uwagę występujące często w transporcie kolejowym przypadki, że część wagonów kolejowych, którymi przemieszczane są wyroby energetyczne w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, z różnych przyczyn (przede wszystkim z powodu awarii) nie może dotrzeć do miejsca przeznaczenia wskazanego w e-AD, zdecydowano o wprowadzeniu w przepisach krajowych takiej regulacji (w dodanym art. 41i u.p.a.). Ze względu na zwiększone ryzyko nieprawidłowości w przypadku podziału przemieszczania wprowadzona regulacja odnosi się tylko do wyrobów energetycznych przewożonych transportem

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE L 9 z dnia 14 stycznia 2009 r.

kolejowym z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy w Systemie EMCS. Regulacja ta nie obejmuje wyrobów energetycznych objętych zwolnieniem od akcyzy wynikającym z art. 31 ust. 1 u.p.a., przemieszczanych w Systemie EMCS z zastosowaniem świadectwa zwolnienia, o którym mowa w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 31/96 z dnia 10 stycznia 1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego<sup>5</sup>.

Przedmiotowa, korzystna dla podmiotów regulacja umożliwi dokonywanie na terytorium kraju podziału rozpoczętego już przemieszczania, odbywającego się na podstawie jednego e-AD na dwa lub więcej przemieszczeń, z czego każde będzie się odbywać na podstawie nowo utworzonego e-AD. W celu dokonania podziału podmiot wysyłający będzie musiał poinformować o tym fakcie naczelnika urzędu celno-skarbowego właściwego ze względu na miejsce dokonywania podziału oraz wysłać do Systemu projekt powiadomienia o podziale przemieszczenia. Jeżeli projekt powiadomienia będzie zawierał niekompletne lub nieprawidłowe dane, z Systemu zostanie automatycznie wysłana informacja o błędach. W przypadku przyjęcia przez System powiadomienia dla podzielonych przemieszczeń zostaną utworzone nowe e-AD, które zastąpią pierwotnie wystawiony e-AD. W wyniku podziału przemieszczenia zepsute wagony będą mogły być formalnie np. zawrócone do składu podatkowego podmiotu wysyłającego jako część podzielonego przemieszczenia, a podmiot odbierający będzie mógł odebrać tylko część pierwotnie wysłanych wyrobów i potwierdzić ich odbiór zgodnie z nowym e-AD. Po dokonaniu podziału przemieszczenia podmiot wysyłający będzie mógł dokonać zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów lub dokonać kolejnego podziału przemieszczenia. Zabezpieczenie akcyzowe złożone w związku z przemieszczeniem na podstawie pierwotnego e-AD nie zostanie w związku z podziałem zwolnione i na nowo obciążone. Zabezpieczenie to zostanie zwolnione dopiero po zakończeniu wszystkich przemieszczeń dokonanych na podstawie nowych e-AD wygenerowanych w związku z podziałem.

Podmioty wysyłające z innych państw członkowskich będą mogły dokonywać podziału przemieszczenia na terytorium kraju, jeżeli w Systemie EMCS, który funkcjonuje w ich państwie członkowskim, przewidziano funkcjonalności umożliwiające dokonanie podziału przemieszczenia. Zgodnie z art. 23 dyrektywy 2008/118/WE państwa członkowskie, które zezwalają na podział, mają obowiązek poinformować Komisję, czy

<sup>5</sup> Dz.Urz. UE L 8 z dnia 11 stycznia 1996 r.

i na jakich warunkach zezwalają na dokonanie podziału przemieszczenia, a Komisja przekazuje te informacje pozostałym państwom członkowskim.

14 grudnia 2018 r. Sejm uchwalił ustawę zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne przesuwającą o rok obligatoryjność stosowania elektronicznego dokumentu dostawy. W konsekwencji mamy do czynienia z dualizmem dokumentacyjnym w obrocie wyrobami zwolnionymi z akcyzy ze względu na przeznaczenie oraz opodatkowanymi zerową stawką, bo można stosować jako dokument towarzyszący zarówno elektroniczny dokument dostawy, jak i dotychczas stosowany dokument dostawy w wersji papierowej. Obecnie Minister Finansów rozważa przedłużenie tego stanu rzeczy o kolejny rok.

## 6. WNIOSKI

Zmiany w podatku akcyzowym to naturalna konsekwencja rozwoju tego podatku wynikająca z postępu technologicznego (rozwój dokumentów elektronicznych), z dobrej kondycji budżetu państwa (zerowa stawka na gaz CNG do napędu) oraz z analizy ryzyka (odejście od opodatkowania i rozliczania ubytków produkcyjnych w piwie i winie).

W przyszłości warto uwzględnić zmiany w systemie opodatkowania i oznaczania wyrobów tytoniowych, który był dostosowany do corocznych zmian stawek podatku akcyzowego na te wyroby. Obecnie przy braku takich zmian należy przeanalizować kwestię stosowania mechanizmu ograniczającego tworzenie zapasów, a także uaktualnienia mechanizmu minimalnej stawki.

## CHANGES IN EXCISE TAX

**Summary.** The most important changes in the excise duty, under the slogan of simplifications and facilitation of running a business in the field of excise goods, are primarily: zero rate for CNG and LNG natural gas intended for the drive of internal combustion engines, exclusion from the scope of the definition of loss of losses arising during the production of beer and wine products, replacement of a paper delivery document – a document in electronic form (e-DD), introduction of the possibility of dividing shipments in the territory of the country in the case of energy products transported by rail (splitting).

These changes are simplifications for running the business, because the system of collecting excise duty, thanks to systemic solutions, has proved to be the most efficient tax collection system against the background of increments obtained in other taxes, which does not require system changes.

**Keywords:** excise duties, eDD, losses, tax rates



Jakub Jankowski\*

## MAPA LUKI PODATKOWEJ W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

**Streszczenie.** W krajach wysokorozwiniętych od lat funkcjonują rozwiązania ukierunkowane na ograniczanie rozmiarów luki podatkowej w poszczególnych podatkach, wykorzystujące tzw. mapę luki podatkowej. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych szacowanie wysokości i struktury luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych jest o wiele bardziej skomplikowaną materią niż w przypadku podatku VAT. Ministerstwo Finansów podobno posiada swoje szacunkowe wyliczenia w tym zakresie, jednakże do dnia dzisiejszego nie zostały one opublikowane. Dostępna literatura zagraniczna dotycząca szacowania strat podatkowych budżetu państwa z tytułu luki podatkowej dotyczy jedynie wybranych (partykularnych) obszarów luki podatkowej. Ponadto możliwości jej zastosowania w specyficznych uwarunkowaniach polskiego systemu podatkowego są ograniczone. W niniejszej publikacji podjęta została próba stworzenia mapy luki podatkowej dla celów podatku dochodowego od osób prawnych.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, przrzucanie dochodów, luka podatkowa, podatek dochodowy od osób prawnych

### 1. WPROWADZENIE

W krajach wysokorozwiniętych od lat funkcjonują rozwiązania ukierunkowane na ograniczanie rozmiarów luki podatkowej w poszczególnych podatkach, wykorzystujące tzw. mapę luki podatkowej<sup>1</sup>. W przypadku podatku

---

\* Doktor nauk prawnych oraz doradca podatkowy, e-mail: [j.jankowski@onet.eu](mailto:j.jankowski@onet.eu)

<sup>1</sup> Dla celów niniejszej publikacji pod pojęciem mapy luki podatkowej należy rozumieć szacunki (badania) dotyczące wielkości i struktury luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych (więcej zob. A. Klonowska, *Rozpoznanie obszarów ryzyka*

dochodowego od osób prawnych szacowanie wysokości i struktury luki podatkowej jest o wiele bardziej skomplikowaną materią niż w przypadku podatku od towarów i usług. Ministerstwo Finansów podobno posiada swoje szacunkowe wyliczenia w tym zakresie, jednakże do dnia dzisiejszego nie zostały one opublikowane<sup>2</sup>. Dostępna literatura zagraniczna dotycząca szacowania strat podatkowych budżetu państwa z tytułu luki podatkowej dotyczy jedynie wybranych (partykularnych) obszarów luki podatkowej. Ponadto możliwości jej zastosowania w specyficznych uwarunkowaniach polskiego systemu podatkowego są ograniczone. W opracowaniu podjęto próbę stworzenia mapy luki podatkowej dla celów podatku dochodowego od osób prawnych<sup>3</sup>.

## 2. MOŻLIWOŚCI SZACOWANIA LUKI PODATKOWEJ W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Wśród sposobów szacowania luki podatkowej największe znaczenie mają dwie podstawowe metody:

- model ekonometryczny opisujący zależność między luką podatkową w danym podatku a zmiennymi wpływającymi na jej wysokość oraz
- procedura indukcji polegająca na oszacowaniu ubytku dochodów z podatku według jego przyczyn<sup>4</sup>.

Oszacowanie luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych jest materią niezwykle skomplikowaną w przeciwieństwie do estymacji luki podatkowej w podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. W przypadku podatku

---

*podatkowego jako metoda zwiększania wpływów podatkowych*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2016, s. 5).

<sup>2</sup> Wywiad z podsekretarzem stanu w Ministerstwie Finansów Pawłem Gruzą *Wchodzimy w nową fazę uszczelniania luki podatkowej* z dnia 3 kwietnia 2018 r., <http://biznes.interia.pl/podatki/news/wchodzimy-w-nowa-faze-uszczelniania-luki-podatkowej,2562811,4211> (dostęp: 11.04.2018).

<sup>3</sup> Dla celów niniejszego opracowania pod pojęciem luki podatkowej należy rozumieć różnicę między dochodami teoretycznymi a dochodami faktycznie uzyskanymi w danym roku podatkowym (por. E. Małecka-Ziembińska, *Luka w podatku od towarów i usług i sposoby jej ograniczania*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2017, nr 1, s. 46).

<sup>4</sup> M.M. Hybka, *Struktura, metody szacowania oraz instrumenty ograniczania luki podatkowej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych Ameryki*, cz. 2, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83), s. 189.

<sup>5</sup> M. Chądzyński, B. Godusławski, *Uszczelnianie CIT bardziej skomplikowane niż VAT. W resorcie finansów sypią się głowy za opóźnienia*, „Dziennik Gazeta Prawna” 5.04.2018.

od towarów i usług możliwe jest bowiem stworzenie uniwersalnego wzoru na wyliczenie luki podatkowej poprzez odniesienie się do danych dotyczących konsumpcji<sup>6</sup>, natomiast dla celów podatku dochodowego od osób prawnych jest to niemożliwe z co najmniej kilku powodów:

- struktura luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych w przeciwieństwie do luki w podatku od towarów i usług jest rezultatem zarówno działań legalnych, jak i nielegalnych<sup>7</sup>;
- kluczowym czynnikiem kształtującym lukę podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych jest działalność podatników ukierunkowana wyłącznie na obniżenie zobowiązania podatkowego poprzez optymalizację podatkową, natomiast błędy podatników w samowymiarze oraz niska wydajność aparatu skarbowego odgrywają mniejszą rolę w kreowaniu luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>8</sup>;
- ubytki dochodów podatkowych z podatku dochodowego od osób prawnych są trudno obserwowalne (mało uchwytnie) z perspektywy statystycznej;
- w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie zostały praktycznie w ogóle zdiagnozowane branże gospodarki, które są w sposób szczególny narażone na zjawisko erozji podstawy opodatkowania<sup>9</sup>;
- luka podatkowa może przybierać zupełnie inny charakter w przypadku przedsiębiorstw z polskim kapitałem oraz firm z kapitałem zagranicznym<sup>10</sup>;

<sup>6</sup> Efektywność podatku VAT to stosunek wpływów z tego podatku do iloczynu podstawowej stawki VAT i całkowitej konsumpcji, tj. 
$$\text{Efektywność podatku VAT} = \frac{\text{wpływy z VAT}}{\text{standardowa stawka VAT} \times \text{konsumpcja}}$$
 Raport Izby Gospodarczej Metali Niezależnych i Recyklingu „Luka podatkowa w podatku od towarów i usług” z 2012 r., [http://inwestycje.pl/resources/Attachment/2012/11\\_06/file16266.pdf](http://inwestycje.pl/resources/Attachment/2012/11_06/file16266.pdf) (dostęp: 2.05.2018).

<sup>7</sup> W przypadku VAT główną przyczyną występowania luki podatkowej jest nielegalne uchylanie się od opodatkowania, które może polegać na prowadzeniu działalności gospodarczej w szarej strefie lub wyłudzeniu zwrotu podatku VAT w ramach tzw. karuzeli podatkowej.

<sup>8</sup> M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, cz. 1, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83), s. 50.

<sup>9</sup> K. Biernacki, A. Brodzka, M. Chodorek, *Efektywne stawki podatku dochodowego w Polsce – na przykładzie spółek indeksu WIG 20*, „Nauki o Finansach” 2016, nr 1 (26), s. 18.

<sup>10</sup> Przykładowo, firmy z polskim kapitałem nie posiadają zazwyczaj oddziałów za granicą i w przeciwieństwie do wieloodziałowych koncernów zagranicznych nie mogą korzystać z mechanizmów cen transferowych i przesuwać dochodów do jurysdykcji

– determinanty wpływów podatkowych z podatku dochodowego od osób prawnych należy identyfikować dla poszczególnych państw z uwzględnieniem specyfiki systemu podatkowego danego państwa<sup>11</sup>.

Z tych powodów oszacowanie luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych z wykorzystaniem jednego uniwersalnego wzoru opartego na kilku zmiennych nie jest w praktyce wykonalne, dlatego też oszacowanie wysokości luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych powinno zostać dokonane na podstawie procedury indukcji.

### 3. STRUKTURA LUKI PODATKOWEJ W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH WEDŁUG JEJ PRZYCZYŃ (PROCEDURA INDUKCJI)

Struktura luki podatkowej powinna uwzględniać podział na czynności legalne i nielegalne, który w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych nie jest sprawą oczywistą i dla celów tworzenia mapy luki podatkowej konieczne jest dokonanie pewnych uproszczeń metodologicznych.

Pod pojęciem działań nielegalnych należy rozumieć przestępstwa uchylania się od opodatkowania w rozumieniu art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego<sup>12</sup> (dalej: k.k.s.). W myśl tych przepisów uchylanie się od opodatkowania może polegać na następujących zachowaniach:

- nieuwjawnieniu właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, przez co podatek zostaje narażony na uszczuplenie (art. 54 k.k.s.);
- podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy w złożonej deklaracji, przez co podatek zostaje narażony na uszczuplenie (art. 56 k.k.s.).

Analizując treść powołanych regulacji k.k.s., uchylanie się od opodatkowania należy zdefiniować jako eliminację lub ograniczenie wysokości zobowiązania podatkowego w sposób sprzeczny z obowiązującym porządkiem prawnym. W doktrynie prawa podatkowego jako synonimów pojęcia „uchylanie się od opodatkowania” używa się również terminów „oszustwo podatkowe” oraz

---

podatkowych o łagodniejszym systemie podatkowym (por. A. Grycuk, *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, „Infos” nr 4 (74), 18.02.2010, s. 4.

<sup>11</sup> A. Adamczyk, *Czynniki kształtujące dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*, cz. 1, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83), s. 16.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.).



„brak dyscypliny podatkowej”<sup>13</sup>. W praktyce obydwie te terminy wchodziły w zakres znaczeniowy pojęcia „uchylanie od opodatkowania”. Bezprawne uchylanie się od opodatkowania może bowiem zarówno być efektem braku świadomości podatnika co do istnienia zobowiązania podatkowego (tzw. brak dyscypliny budżetowej)<sup>14</sup>, jak i przybierać postać bezpośredniego i umyślnego naruszenia prawa podatkowego polegającego na podstępym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia całości bądź części podatku (tzw. oszustwo podatkowe)<sup>15</sup>. W konsekwencji dla celów mapy luki podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych do kategorii „uchylanie się od opodatkowania” należy zaliczyć także zachowania podatników kwalifikowane przez doktrynę prawa podatkowego jako „oszustwo podatkowe” czy „brak dyscypliny podatkowej”.

Precyzyjna klasyfikacja legalnych metod redukcji ciężarów fiskalnych jest znacznie trudniejsza niż w przypadku czynności nielegalnych ze względu na niejednolity dorobek doktryny oraz judykatury. W przypadku legalnych metod wyróżnia się dwie podstawowe formy oporu podatkowego w postaci planowania podatkowego oraz unikania opodatkowania. Planowanie podatkowe to wykorzystywanie możliwości redukcji ciężarów fiskalnych w ramach i granicach obowiązujących przepisów podatkowych, niebudzące wątpliwości od strony etycznej i akceptowane przez władze podatkowe<sup>16</sup>. Unikanie opodatkowania to natomiast kształtowanie stosunków cywilnoprawnych w celu manewrowania obowiązkiem podatkowym i osiągnięcia stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę<sup>17</sup>. Działania podatnika następują w ramach istniejących przepisów, ale są niezgodne z duchem prawa podatkowego lub intencją ustawodawcy<sup>18</sup>. Dochodzi wówczas do rozdźwięku pomiędzy skutkami

<sup>13</sup> M. Kurzac, *Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe w rozumieniu art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego w świetle odesłań do systemu prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 102, s. 71.

<sup>14</sup> R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009, s. 14.

<sup>15</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 48.

<sup>16</sup> M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105, s. 13.

<sup>17</sup> K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 10.

<sup>18</sup> B. Kuźniacki, *Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012, s. 31.

podatkowymi i ekonomicznymi transakcji poprzez oderwanie podstawy opodatkowania od treści ekonomicznej transakcji<sup>19</sup>. Ustawodawca ma przy tym możliwość wprowadzenia różnego rodzaju środków antyabuzyjnych przeciwdziałających uzyskiwaniu nieuzasadnionych korzyści podatkowych z wykorzystaniem sztucznych struktur podatkowych<sup>20</sup>. Wówczas pomiędzy planowaniem podatkowym a unikaniem opodatkowania powstaje „szara strefa”<sup>21</sup>. Problem ten dotyczy przypadków, gdy dana struktura podatkowa nie spełnia definicji „sztuczności” przewidzianej w przepisach antyabuzyjnych i wynika bezpośrednio z literalnego brzmienia przepisów podatkowych, a jednocześnie korzyści podatkowe z niej wynikające nie są akceptowane przez ustawodawcę<sup>22</sup>. Wówczas ustawodawca nie ma możliwości zanegowania korzyści podatkowych danej struktury podatkowej na podstawie przepisów antyabuzyjnych, lecz musi dokonać nowelizacji przepisów ustaw podatkowych.

W polskim systemie podatkowym obowiązują obecnie co najmniej kilka środków antyabuzyjnych definiujących koncepcję sztucznej struktury podatkowej:

– klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego (ang. *general anti avoidance rules* – GAAR)<sup>23</sup> uznającą za sztuczne działania podatników,

---

<sup>19</sup> M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze IURIS, Poznań 2017, s. 76.

<sup>20</sup> Zobacz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Szukaj?cid=1> (dostęp: 5.05.2018).

<sup>21</sup> Pojęciem szarej strefy posługuje się również M. Kalinowski w pracy *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 23, jednakże szara strefa według tej koncepcji to granica pomiędzy uchylaniem się od opodatkowania a planowaniem podatkowym.

<sup>22</sup> Dla przykładu należy wskazać struktury inwestycyjne, gdzie fundusz inwestycyjny zamknięty jest wspólnikiem w spółce osobowej transparentnej podatkowo (szerzej na ten temat zob. J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2014, nr 5, s. 3–7). Niektórzy przedstawiciele doktryny klasyfikują te sytuacje jako tzw. zaawansowane planowanie podatkowe (tak J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 45).

<sup>23</sup> Istotą GAAR jest przyznanie organowi podatkowemu możliwości nieuznania na płaszczyźnie podatkowej skuteczności działań podejmowanych przez podatnika – legalnych, lecz zakwalifikowanych jako zmierzające do unikania opodatkowania

które nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej<sup>24</sup>),

– klauzula szczególna dotycząca zagranicznych spółek kontrolowanych (ang. *controlled foreign company* – CFC)<sup>25</sup> uznająca za „sztuczne struktury korporacyjne” zagraniczne spółki należące do polskich rezydentów, które nie prowadzą istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej i są wykorzystywane do unikania opodatkowania dochodów krajowych i zagranicznych polskich rezydentów (art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>26</sup>).

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ordynacji podatkowej nie są jedynymi regulacjami, które przewidują wyjątki od ogólnych zasad opodatkowania w przypadku stwierdzenia, że działania podatnika są sztuczne, jednakże dla celów tworzenia mapy luki podatkowej dalsza analiza w tym zakresie nie jest zasadna. Analizując obecnie obowiązujące wewnątrz krajowe i umowne środki antyabuzywne, można uznać, że sztuczne struktury podatkowe mogą mieć charakter krajowy bądź międzynarodowy. Międzynarodowe sztuczne struktury podatkowe mogą być wykorzystywane do unikania opodatkowania przez nierezydentów osiągających dochody na terytorium Polski oraz rezydentów polskich osiągających dochody krajowe i zagraniczne.

W przypadku zagranicznych wielooddziałowych koncernów (nierezydenci osiągający dochody na terytorium Polski) erozja podstawy opodatkowania może nie być rezultatem unikania opodatkowania *sensu stricto*, lecz rezultatem przerzucania dochodów pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi wskutek stosowania nierynkowych rozliczeń pomiędzy podmiotami

---

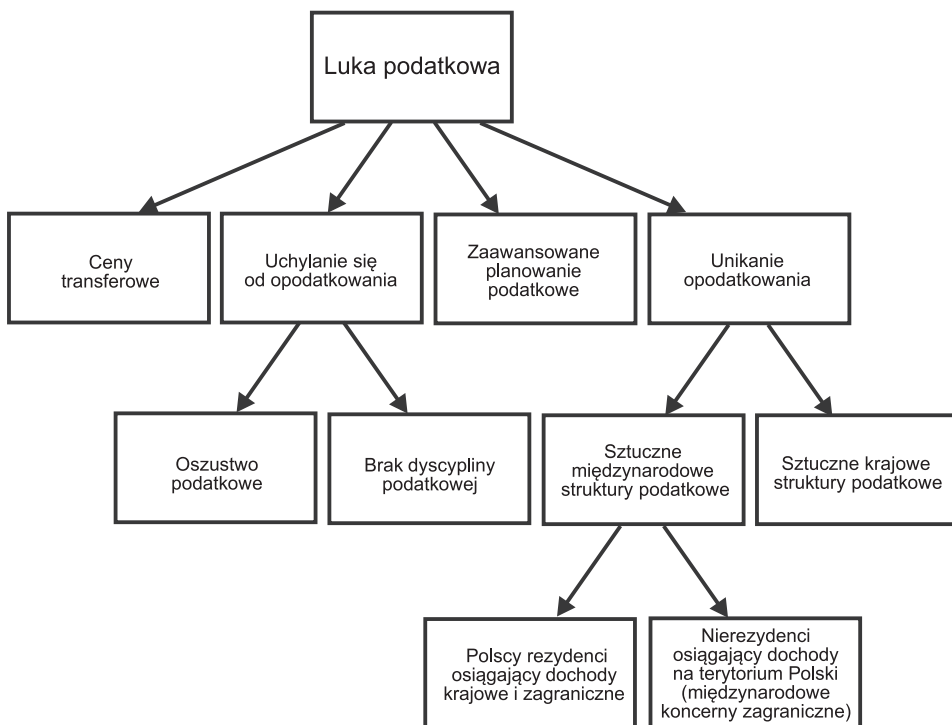
(zob. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, „Infos” nr 209 (5), 10.03.2016, s. 2.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

<sup>25</sup> Klauzula szczególna CFC przewiduje opodatkowanie udziałowca będącego krajowym rezydentem podatkowym z tytułu uzyskiwania dochodu przez kontrolowaną przez niego spółkę położoną za granicą, będącą rezydentem podatkowym innego państwa (zob. F. Majdowski, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD (1)*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 9, s. 11).

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 ze zm.).

powiązanych w ramach grupy kapitałowej (ang. *transfer pricing*)<sup>27</sup>. Przerzucanie dochodów przez podmioty powiązane nie jest typowym unikaniem opodatkowania, ponieważ przepisy przeciwdziałające temu zjawisku mają odmienny charakter niż inne środki antyabuzywne<sup>28</sup>. Również statystyki dotyczące rezultatów prowadzonych kontroli podatkowych odróżniają ceny transferowe i unikanie opodatkowania<sup>29</sup>.



Rysunek. Struktura luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych

Źródło: opracowanie własne.

<sup>27</sup> M. Jamróży, *Ceny transferowe a reorganizacja działalności przedsiębiorstwa międzynarodowego*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4, s. 22.

<sup>28</sup> W przypadku środków antyabuzyjnych skierowanych przeciwko sztucznym strukturom podatkowym przesłanki ich stosowania to kryteria jakościowe (chodzi o sposób działania), podczas gdy przesłanką zastosowania przepisów o cenach transferowych są kryteria ilościowe (stosowanie nierynkowych warunków transakcji) (por. P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 18).

<sup>29</sup> Prezentacja „Krajowa Administracja Skarbowa – Podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania”, Warszawa, 8 marca 2018, [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034) (dostęp: 5.05.2018).

#### 4. DOTYCHCZASOWE SZACUNKI DLA POSZCZEGÓLNYCH OBSZARÓW LUKI PODATKOWEJ W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

##### 4.1. Uchylenie się od opodatkowania

Problem luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do uchylenia się od opodatkowania był dotychczas marginalizowany na rzecz innych obszarów luki podatkowej, w szczególności unikania opodatkowania. W statystykach publikowanych przez Ministerstwo Finansów trudno odnaleźć informację na temat wyników kontroli podatkowych w przedmiocie nielegalnego ukrywania dochodu czy błędnej kwalifikacji podatkowej stanów faktycznych lub prawnych<sup>30</sup>. Wydaje się, że przyczyną takiego stanu rzeczy jest przekonanie administracji skarbowej, iż problem uchylenia się od opodatkowania nie ma większego znaczenia na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Zjawisko to jest bowiem często utożsamiane wyłącznie z firmami z sektora MŚP prowadzącymi działalność w szarej strefie, mowa tu np. o niewystawianiu faktur przez spółkę kapitałową prowadzącą skład budowlany w mieście powiatowym średniej wielkości. Tymczasem problem uchylenia się od opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych nie powinien być bagatelizowany, zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym. Międzynarodowe uchylenie się od opodatkowania może polegać w szczególności na:

- uniknięciu podatku u źródła w Polsce poprzez zadeklarowanie spółki pośredniczącej z państwa o łagodnym systemie podatkowym jako rzeczowego właściciela odsetek i należności licencyjnych;
- niezgłoszeniu do opodatkowania w Polsce dochodu ze sprzedaży udziałów w spółce, której majątek stanowią nieruchomości położone w Polsce;
- przepływach pieniężnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi niezwiązanymi z żadnymi dobrami lub usługami;
- ukrywaniu przez nierezydentów faktu powstania na terytorium Polski zagranicznego zakładu, którego zyski powinny być opodatkowane w Polsce<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> M. Chądryński, G. Osiecki, B. Godusławski, *Morawiecki na tropie cen transferowych. Fiskus wychwyci podejrzone transakcje firm*, „Dziennik Gazeta Prawna” 12.10.2017.

<sup>31</sup> D. Koreń, *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 8, s. 12.

W przypadku uchylania się od opodatkowania ze względu na jego charakter jedynym wiarygodnym miernikiem poziomu luki podatkowej pozostają badania oparte na losowych kontrolach na reprezentatywnej próbie podatników<sup>32</sup>. Badania ankietowe lub oparte na danych pozyskiwanych przy okazji amnestii podatkowych nie pozwoliłyby na uzyskanie wiarygodnych wyników. W przypadku transgranicznych przepływów pieniężnych mających charakter nielegalnego transferu kapitału możliwe byłoby teoretycznie zastosowanie metody błędnego fakturowania (porównanie wielkości importu danego kraju z zagranicy z eksportem reszty świata do danego kraju)<sup>33</sup>.

#### 4.2. Zaawansowane planowanie podatkowe

W przypadku zaawansowanego planowania podatkowego nie jest możliwe zastosowanie badania opartego na losowych kontrolach na reprezentatywnej próbie podatników, ponieważ funkcjonujące struktury podatkowe są rezultatem literalnego brzmienia przepisów oraz nie można w stosunku do nich postawić zarzutu sztuczności. Ustawodawca nie może wówczas zastosować środków antyabuzywnych, lecz musi dokonać nowelizacji przepisów ustaw podatkowych. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji jest zazwyczaj zamieszczana ocena wpływu projektowanych zmian na budżet państwa. W latach 2014–2017 co najmniej dwie nowelizacje ustaw o podatkach dochodowych dotyczyły struktur podatkowych funkcjonujących w ramach zaawansowanego planowania podatkowego:

- odroczenie momentu opodatkowania dochodu z wykorzystaniem konstrukcji akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej<sup>34</sup>;
- możliwość nieopodatkowanego transferu zysków do ostatecznego odbiorcy (zagranicznego rezydenta podatkowego) dzięki strukturze fundusz inwestycyjny zamknięty i spółka osobowa transparentna podatkowo<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> A. Adamczyk, *Zjawisko luki podatkowej w kształtowaniu warunków funkcjonowania przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116 (848), s. 606.

<sup>33</sup> K. Dąbrowska, M. Gruszczyński, *Wycena transferowa, przenoszenie dochodów oraz inne aspekty umiędzynarodowienia przedsiębiorstw*, „Ekonomia” 2004, nr 5, s. 125.

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 1387).

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1926).

Wartość dodatkowych wpływów podatkowych z tytułu objęcia spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych została oszacowana na kwotę ok. 294 mln zł<sup>36</sup>. W celu oszacowania kwoty wpływów przemnożono przeciętny dochód podatników podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2011 w kwocie 0,8 mln zł (bez uwzględnienia banków i pozostałych instytucji finansowych) przez liczbę spółek komandytowo-akcyjnych z ostatniego okresu sprawozdawczego. Powyższa kwota została skorygowana na podstawie następujących czynników:

- możliwości dokonywania przez komplementariuszy będących zarówno osobami prawnymi, jak i osobami fizycznymi potrącenia od podatku z tytułu udziału w zysku w spółce komandytowo-akcyjnej,
- uwzględniono, że w przypadku akcjonariuszy będących osobami prawnymi zastosowanie znajdzie zwolnienie z dyrektywy unijnej.

W odniesieniu do struktury FIZ – spółka osobowa transparentna podatkowo kwota dodatkowych wpływów została oszacowana na poziomie 2–2,5 mld zł<sup>37</sup>. Z danych publikowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego wynika, że w roku 2015 fundusze inwestycyjne zamknięte osiągnęły pozytywny wynik z operacji na kwotę 12 mld zł. Przy założeniu, że wynik finansowy funduszy byłby zbliżony do podstawy opodatkowania podatku dochodowego od osób prawnych, opodatkowanie tej kwoty powinno dawać wpływ w przedziale 2–2,5 mld zł.

### 4.3. Unikanie opodatkowania

W przypadku unikania opodatkowania dotychczasowe szacunkowe wyliczenia odnoszą się w zasadzie wyłącznie do międzynarodowych sztucznych struktur podatkowych, brak jest natomiast reprezentatywnych badań dla krajowych sztucznych struktur podatkowych. Statystyki dla międzynarodowych sztucznych struktur podatkowych często uwzględniają również ceny transferowe. Górna granica luki podatkowej z tego tytułu jest

<sup>36</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, druk sejmowy nr 1725/VII kadencja, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1725> (dostęp: 5.05.2018).

<sup>37</sup> Uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 969/VII kadencja, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=969> (dostęp: 5.05.2018).

szacowana na poziomie w przedziale 40–45 mld zł, jednakże zazwyczaj nie jest ona poparta żadnymi konkretnymi wyliczeniami. Przykładowo, Najwyższa Izba Kontroli oszacowała straty budżetu państwa z tytułu „międzynarodowego szkodliwego unikania opodatkowania” na poziomie nie mniejszym niż 8,5 mld zł, powołując się na szacunki czeskiej administracji skarbowej z 2011 r.<sup>38</sup> Autorzy raportu *600 mld euro i... rośnie: Dlaczego wysoko opodatkowane kraje pozwalają rozkwitać rajom podatkowym*<sup>39</sup> ocenili straty polskiego budżetu z tytułu międzynarodowego unikania opodatkowania na prawie 20% CIT zebranego w 2015 r.<sup>40</sup> Według szacunków OECD poziom utraty wpływów podatkowych z tytułu BEPS waha się w przedziale od 4% do 10% globalnej kwoty wpływów podatkowych z podatku dochodowego od osób prawnych<sup>41</sup>. Analitycy SGH, powołując się na dane administracji skarbowej Stanów Zjednoczonych, określili wysokość luki z tego tytułu na poziomie 43 mld zł<sup>42</sup>. Dziennik „Rzeczpospolita” oszacował natomiast straty budżetu państwa z tytułu międzynarodowych sztucznych struktur podatkowych stosowanych przez polskich rezydentów na kwotę 3,3 mld zł<sup>43</sup>. Ministerstwo Finansów w roku 2014 oficjalnie potwierdziło, że nie jest w stanie określić szacunkowej kwoty ubytków wpływów podatkowych z tego tytułu<sup>44</sup>. Przepisy CFC w pierwszym roku obowiązywania przyniosły budżetowi państwa jedynie 11 mln zł<sup>45</sup>. Wiele firm przebudowało albo zlikwidowało swoje zagraniczne struktury<sup>46</sup>. Jednocześnie, jak

<sup>38</sup> Raport NIK „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego” z dnia 17 kwietnia 2015 r., nr 27/2015/p/14/013/kbF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf> (dostęp: 21.04.2018).

<sup>39</sup> Raport NBP „Polskie inwestycje bezpośrednie za granicą w 2016 roku”, [http://www.nbp.pl/publikacje/pib/pib\\_2016\\_n.pdf](http://www.nbp.pl/publikacje/pib/pib_2016_n.pdf) (dostęp: 13.05.2018).

<sup>40</sup> M. Szulc, *Jak nasze pieniądze uciekały do rajów podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 27.11.2017.

<sup>41</sup> OECD „Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report”, s. 79.

<sup>42</sup> A. Cieślak-Wróblewska, *Ponad 40 mld zł luki w podatku CIT*, „Rzeczpospolita” 16.03.2017.

<sup>43</sup> P. Rochowicz, *Miliardy strat w budżecie przez zwłokę w ogłoszeniu ustawy o zagranicznej spółce kontrolowanej*, „Rzeczpospolita” 3.10.2014.

<sup>44</sup> MF: *nie możemy oszacować skali transferów do rajów podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 8.12.2014.

<sup>45</sup> M. Szulc, *Opodatkowanie CFC nie przyniosło kokosów*, „Dziennik Gazeta Prawna” 3.01.2017.

<sup>46</sup> P. Rochowicz, *Korzyści z ustawy o rajach podatkowych będą znane za rok*, „Rzeczpospolita” 2.10.2015.



wynika z danych NBP dotyczących polskich inwestycji zagranicznych, polscy rezydenci nadal posiadali znaczące aktywa ulokowane na Cyprze czy w Luksemburgu<sup>47</sup>. Statystyki te potwierdzają dużą rolę tych jurysdykcji podatkowych w unikaniu opodatkowania dochodów (krajowych i zagranicznych) polskich rezydentów podatkowych<sup>48</sup>.

Do oszacowania wysokości luki podatkowej na skutek unikania opodatkowania przez krajowe przedsiębiorstwa osiągające dochody krajowe i zagraniczne możliwe jest wykorzystanie efektywnej stopy opodatkowania tychże podatników w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych, w których prowadzili działalność. Badana jest wówczas zależność pomiędzy tymi stopami a udziałem takich zmiennych, jak: sprzedaż, wartość dodana, wartość aktywów, liczba pracowników, wysokość wynagrodzeń i wysokość dochodu przed opodatkowaniem dla spółek zlokalizowanych w tych jurysdykcjach<sup>49</sup>.

#### 4.4. Ceny transferowe

Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego w raporcie *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet* oszacowało kwotę luki podatkowej z tytułu cen transferowych na około 10 mld zł<sup>50</sup>. Kwota ta została oszacowana przez analityków na podstawie następujących statystyk podatku dochodowego od osób prawnych z poszczególnych lat:

- liczby podatników podatku dochodowego od osób prawnych,
- kwoty zagregowanych dochodów i przychodów,
- udziału wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych w PKB.

Parametry te rzeczywiście mogą zostać wykorzystane do szacowania luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych, jednakże trudno na tej podstawie wywnioskować, jaka część tej kwoty dotyczy cen transferowych. Podobnie jak w przypadku międzynarodowego unikania

<sup>47</sup> T. Torslov, L. Wier, G. Zucman, *E 600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish*, 2017, <https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2017.pdf> (dostęp: 12.05.2018).

<sup>48</sup> J. Jankowski, *Symptomy istnienia luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 2, s. 25–26.

<sup>49</sup> M.M. Hybka, *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego *Studia i Prace*” 2015, nr 3, s. 118.

<sup>50</sup> R. Piekarczyk, A. Miarkowski, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, <http://cakj.pl/wp-content/uploads/2015/09/Znikaj%C4%85ce-miliardy.pdf> (dostęp: 13.05.2018).

opodatkowania, Ministerstwo Finansów oficjalnie nie posiada szacunków dla obszaru cen transferowych<sup>51</sup>.

Skalę zjawiska przeliczenia dochodów można oszacować poprzez analizę wskaźników finansowych danej branży gospodarki i odniesienie ich do współczynników rozliczeń podatkowych konkretnych podmiotów zagranicznych. W pierwszej fazie, posługując się różnymi miernikami, bada się ogólny związek pomiędzy dochodowością a zobowiązaniami podatkowymi i uwzględnia zarówno podmioty krajowe, jak i zagraniczne z danej branży (wyniki ogólnobranżowe)<sup>52</sup>. Następnie ustala się, czy wyniki wyłącznie podmiotów zagranicznych wykazują znaczące odchylenie od wyników ogólnobranżowych (czy zależność pomiędzy dochodami i podatkami może być negatywna)<sup>53</sup>. Finalnie dokonuje się analizy wyników konkretnego podmiotu zagranicznego i „podobnych” do niego spółek krajowych (np. struktura aktywów), które nie są firmami globalnymi i nie uczestniczą w transferze dochodów.

## 5. PODSUMOWANIE

Na mapę luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych składają się: uchylanie się od opodatkowania, zaawansowane planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania oraz ceny transferowe. Powyższy podział, choć nie oddaje w pełni wszelkich możliwych form oporu podatkowego, to jednak pozwala na stworzenie mapy luki podatkowej umożliwiającej bieżące monitorowanie skali zjawiska erozji podstawy opodatkowania i transferu dochodów w Polsce. Wyłącznie w sytuacji dysponowania „pełnym obrazem” luki podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych ustawodawca będzie mógł stworzyć kompleksowy program efektywnie ograniczający rozmiary tego zjawiska. Problem ten nie powinien być bagatelizowany, ponieważ najnowsze badania wskazują na istotność problemu

---

<sup>51</sup> Jak czytamy w odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Leszka Skiby z dnia 3 czerwca 2016 r. (nr PM2.054.2.2016) na interpelację poselską posła Józefa Brynkusa nr 2940 z dnia 17 maja 2016 r., „Niektóre podmioty powiązane mogą korzystać z instrumentów służących do przeliczenia dochodów pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, takich jak ceny transferowe. MF nie posiada jednak szczegółowych szacunków skali tego zjawiska”.

<sup>52</sup> A. Jurkowska, *Czy banki zagraniczne transferują zyski*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008, nr 778, s. 89.

<sup>53</sup> Ibidem.

luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>54</sup>. Z opracowań tych wynika, że wysokość luki podatkowej w latach 2016–2017 mieściła się w przedziale 15–20 mld zł.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamczyk A., *Czynniki kształtujące dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*, cz. 1, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83).
- Adamczyk A., *Zjawisko luki podatkowej w kształtowaniu warunków funkcjonowania przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116 (848).
- Biernacki K., Brodzka A., Chodorek M., *Efektywne stawki podatku dochodowego w Polsce – na przykładzie spółek indeksu WIG 20*, „Nauki o Finansach” 2016, nr 1 (26).
- Chądzyński M., Godusławski B., *Uszczelnianie CIT bardziej skomplikowane niż VAT. W rezerwie finansów sypią się głowy za opóźnienia*, „Dziennik Gazeta Prawna” 5.04.2018.
- Chądzyński M., Osiecki G., Godusławski B., *Morawiecki na tropie cen transferowych. Fiskus wychwyty podejrzane transakcje firm*, „Dziennik Gazeta Prawna” 12.10.2017.
- Cieślak-Wróblewska A., *Ponad 40 mld zł luki w podatku CIT*, „Rzeczpospolita” 16.03.2017.
- Dąbrowska K., Gruszczyński M., *Wycena transferowa, przenoszenie dochodów oraz inne aspekty umiędzynarodowienia przedsiębiorstw*, „Ekonomia” 2004, nr 5.
- Grycuk A., *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, „Infos” nr 4 (74), 18.02.2010.
- Hybka M.M., *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” 2015, nr 3.
- Hybka M.M., *Struktura, metody szacowania oraz instrumenty ograniczania luki podatkowej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych Ameryki*, cz. 2, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83).
- Jamróży M., *Ceny transferowe a reorganizacja działalności przedsiębiorstwa międzynarodowego*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4.
- Jankowski J., *Kwantyfikacja poziomu efektywności fiskalnej podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 5.
- Jankowski J., *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Jankowski J., *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2014, nr 5.
- Jankowski J., *Symptomy istnienia luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 2.

<sup>54</sup> Zobacz J. Jankowski, *Kwantyfikacja poziomu efektywności fiskalnej podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 5, s. 33, oraz raport *Horizont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT* zaprezentowany przez Polski Instytut Ekonomiczny w dniu 24 kwietnia 2019 r., [http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport\\_CIT.pdf](http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport_CIT.pdf) (dostęp: 1.05.2019).

- Jurkowska A., *Czy banki zagraniczne transferują zyski*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008, nr 778.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001.
- Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Klonowska A., *Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększania wpływów podatkowych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2016.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze IURIS, Poznań 2017.
- Koreń D., *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 8.
- Kurzac M., *Uchylenie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe w rozumieniu art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego w świetle odesłań do systemu prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 102.
- Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylenie się od opodatkowania – o kryteriach różniących*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105.
- Kuźniacki B., *Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012.
- Majdowski F., *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD (1)*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 9.
- Małecka-Ziembińska E., *Luka w podatku od towarów i usług i sposoby jej ograniczania*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego *Studia i Prace*” 2017, nr 1.
- MF: *nie możemy oszacować skali transferów do rajów podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 8.12.2014.
- OECD „Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report”.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, „Infos” nr 209 (5), 10.03.2016.
- Piekarz R., Miarkowski A., *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, <http://cakj.pl/wp-content/uploads/2015/09/Znikaj%C4%85ce-miliardy.pdf> (dostęp: 13.05.2018).
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6.
- Raport *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT* zaprezentowany przez Polski Instytut Ekonomiczny w dniu 24 kwietnia 2019 r., [http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport\\_CIT.pdf](http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport_CIT.pdf) (dostęp: 1.05.2019).
- Raport NBP „Polskie inwestycje bezpośrednie za granicą w 2016 roku”, [http://www.nbp.pl/publikacje/pib/pib\\_2016\\_n.pdf](http://www.nbp.pl/publikacje/pib/pib_2016_n.pdf) (dostęp: 13.05.2018).
- Raport NIK „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego” z dnia 17 kwietnia 2015 r., nr 27/2015/p/14/013/kbF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf> (dostęp: 21.04.2018).

- Rochowicz P., *Korzyści z ustawy o rajach podatkowych będą znane za rok*, „Rzeczpospolita” 2.10.2015.
- Rochowicz P., *Miliardy strat w budżecie przez zwłokę w ogłoszeniu ustawy o zagranicznej spółce kontrolowanej*, „Rzeczpospolita” 3.10.2014.
- Sosnowski M., *Sprawność fiskalna podatków dochodowych, cz. 1*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5 (83).
- Sowiński R., *Uchylanie się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009.
- Szulc M., *Jak nasze pieniądze uciekały do rajów podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 27.11.2017.
- Szulc M., *Opodatkowanie CFC nie przyniosło kokosów*, „Dziennik Gazeta Prawna” 3.01.2017.
- Torslov T., Wier L., Zucman G., *E 600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish*, 2017, <https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2017.pdf> (dostęp: 12.05.2018).

## MAP OF THE TAX GAP IN CORPORATE INCOME TAX

**Summary.** Map of the tax gap in corporate income tax In highly developed countries, the programs of measuring tax gap have been successfully implemented since the seventies of XX century. In the case of corporate income tax, estimation of the amount and determining the structure of the tax gap in CIT is much more complex matter than in the case of VAT. The Polish Ministry of Finance is claimed to have its own calculations in this respect, however they have not been published so far. Available foreign literature on estimating tax losses of the state budget due to the tax gap concerns only selected (specific) areas of the tax gap. In addition, the possibilities of its application in the specific conditions of the Polish tax system are limited. The publication attempts to create a map of the tax gap for CIT purposes.

**Keywords:** tax avoidance, profit shifting, tax gap, corporate income tax



Małgorzata Sęk\*

## KARTA PRAW PODATNIKA W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM W ŚWIETLE DOŚWIADCZEŃ ZAGRANICZNYCH

**Streszczenie.** Celem artykułu nie jest omówienie formy i treści Karty Praw Podatnika w poszczególnych państwach, lecz dokonanie pewnych uogólnień na podstawie analizy rozwiązań funkcjonujących w różnych systemach prawnych oraz proponowanych w ramach międzynarodowych inicjatyw mających na celu upowszechnienie i ujednolicenie koncepcji Karty. Uogólnienia te będą podstawą do sformułowania w zakończeniu artykułu wstępnych wniosków dotyczących roli, formy i treści, jaką mogłaby przybrać Karta w warunkach polskiego systemu podatkowego.

**Słowa kluczowe:** prawa podatnika, ochrona praw podatnika, Karta Praw Podatnika

### 1. WPROWADZENIE

Karta Praw Podatnika (dalej: Karta) jest instrumentem funkcjonującym w wielu państwach, ale charakteryzującym się różną formą, treścią i skutecznością. Kartę wprowadza się, by wzmocnić ochronę praw podatnika przez ich skonsolidowanie w jednym dokumencie, usystematyzowanie i wyrażenie w sposób możliwie zrozumiały. Karta może poprawić relacje między podatnikami i organami podatkowymi, przejrzystość kształtując podstawowe „reguły gry”, a także zwiększyć u podatników poczucie bezpieczeństwa prawnego i akceptację systemu podatkowego, co z kolei może

---

\* Adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: msek@wpia.uni.lodz.pl

prowadzić do zwiększenia poziomu dobrowolnej realizacji podatku. Już samo zwiększanie świadomości praw podatnika wśród podatników oraz administracji podatkowej może prowadzić do podniesienia poziomu praktycznej ochrony praw podatnika.

Celem artykułu nie jest omówienie formy i treści Karty w poszczególnych państwach, lecz dokonanie pewnych uogólnień na podstawie analizy rozwiązań funkcjonujących w różnych systemach prawnych oraz proponowanych w ramach międzynarodowych inicjatyw mających na celu upowszechnienie i ujednolicenie koncepcji Karty. Uogólnienia te będą podstawą do sformułowania w zakończeniu artykułu wstępnych wniosków dotyczących roli, formy i treści, jaką mogłaby przybrać Karta w warunkach polskiego systemu podatkowego.

## 2. KARTA PRAW PODATNIKA – POJĘCIE

Karta Praw Podatnika to w uproszczeniu tekst normatywny lub deklaracyjny, w którym w zwięzły sposób określone są podstawowe prawa, a często i obowiązki podatników, którym odpowiadają obowiązki i uprawnienia organów podatkowych. P. Baker definiuje Kartę jako „krótki, przystępny komunikat dotyczący podstawowych praw (i obowiązków) podatników w stosunkach z administracją podatkową”<sup>1</sup>. M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell określają Kartę jako „próbę streszczenia i wyjaśnienia, w prostym języku, praw i obowiązków podatnika dotyczących jego spraw podatkowych, w celu uczynienia tej informacji szeroko dostępną i zrozumiałą”<sup>2</sup>.

We współczesnych systemach podatkowych występują Karty o różnym charakterze, pochodzeniu, mocy wiążącej, zakresie treściowym i stopniu szczegółowości, o czym będzie mowa w dalszej części artykułu. W tym miejscu warto jedynie podkreślić, że Karty mogą mieć postać przepisów prawa powszechnie obowiązującego, gdy pochodzą od władzy ustawodawczej, lub jednostronnej deklaracji administracji podatkowej. Karty najczęściej przyjmują formę odrębnych dokumentów (normatywnych lub deklaracyjnych). Niekiedy za Kartę uznaje się dostatecznie wyodrębnioną

<sup>1</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009, s. 132.

<sup>2</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013, s. 162.



część ogólnych ustaw podatkowych, skupiającą przepisy dotyczące podstawowych praw (i obowiązków) podatników.

Ważnym wyróżnikiem Karty na tle innych tekstów wyrażających prawa (i obowiązki) podatnika powinna być jej szeroko pojęta dostępność zarówno dla podatnika i jego pełnomocnika, jak i dla organów podatkowych, obejmująca sposób sformułowania i publikacji zapewniający łatwość zapoznania się z Kartą i zrozumienia jej treści<sup>3</sup>.

### 3. KARTA PRAW PODATNIKA JAKO MIĘDZYNARODOWY STANDARD

Posiadanie Karty Praw Podatnika jest międzynarodowym, uznanym standardem. Karta jest instytucją znaną wielu systemom podatkowym. W licznych państwach, które obecnie nie posiadają Karty, przewiduje się jej wprowadzenie (np. Brazylia – w zakresie Karty federalnej<sup>4</sup>, Japonia<sup>5</sup>), albo przynajmniej wskazuje na taką potrzebę (np. Wenezuela<sup>6</sup>). Są jednak państwa, w których mimo braku Karty poziom ochrony praw podatnika jest w praktyce oceniany jako bardzo wysoki (np. Dania<sup>7</sup>, Singapur<sup>8</sup>). Dostrzegają to również M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, którzy ponadto zauważają, że prawa podatników w państwach nieposiadających Karty mogą być bardzo podobne do tych przysługujących podatnikom w państwach, które Kartę wprowadziły<sup>9</sup>. Autorzy ci spostrzegli jednak, że posiadanie przez poszczególne państwa Kart może znacznie ułatwić porównanie ich systemów podatkowych pod kątem ich przyjazności dla podatnika<sup>10</sup>. Karty zwiększają przejrzystość systemu podatkowego i jako przejaw podążania za najlepszymi praktykami mogą być elementem przewagi konkurencyjnej danej jurysdykcji podatkowej nad innymi jurysdykcjami<sup>11</sup>.

Karta Praw Podatnika to relatywnie nowa instytucja prawa podatkowego. Istnieje spór, czy pierwszą Kartą była ta ogólna wprowadzona

<sup>3</sup> Zob. P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 132.

<sup>4</sup> *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, red. P. Baker, P. Pistone, Cahiers de droit fiscal international vol. 100b, Sdu Uitgevers, Hague 2015, s. 165.

<sup>5</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 74.

<sup>6</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 890.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 283–284.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 677–678.

<sup>9</sup> Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 162.

<sup>10</sup> Zob. ibidem.

<sup>11</sup> Ibidem, s. 198.

w Zjednoczonym Królestwie w 1986 r., czy może za pierwszą Kartę należy uznać francuski dokument dotyczący praw podatnika w toku kontroli podatkowej z 1975 r.<sup>12</sup>

Już w 1990 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) w swoim raporcie dotyczącym praw i obowiązków podatnika<sup>13</sup> rekomendowała państwom członkowskim posiadanie Karty, a w aktualizacji raportu z 2003 r.<sup>14</sup> wskazano, że 2/3 państw członkowskich OECD posiada Kartę.

Na potrzeby międzynarodowego programu badawczego poświęconego praktycznej ochronie praw podatnika, prowadzonego z inicjatywy Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association – IFA)<sup>15</sup>, Kartę zaliczono do ram instytucjonalnych (ang. *institutional framework*) ochrony praw podatnika, obok takich instytucji jak rzecznik praw podatnika.

Dobłą praktyką, międzynarodowym dobrym standardem, jest też obowiązek przekazania podatnikowi przed rozpoczęciem kontroli zestawienia praw i obowiązków, np. we Francji przekazuje się egzemplarz Karty Praw i Obowiązków Kontrolowanego Podatnika<sup>16</sup>.

W skali międzynarodowej podejmowano pewne inicjatywy mające na celu ujednoczenie standardów w zakresie Kart. Należy tu wskazać unijny projekt dotyczący praw i obowiązków podatników, który zaowocował opublikowaniem w 2016 r. *Wytycznych dotyczących wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*<sup>17</sup> (*Guidelines for a Model for a European Taxpayers' Code*)<sup>18</sup> oraz projekt *Modelowej Karty Podatnika (A Model Taxpayer Charter)*, prowadzony pod auspicjami trzech międzynarodowych organizacji skupiających doradców podatkowych i majątkowych: Stowarzyszenia Doradców Podatkowych Azji i Oceanii (Asia Oceania Tax Consultants' Association – AOTCA), Europejskiej Konfederacji Podatkowej (Confédération Fiscale Européenne – CFE) i Towarzystwa Praktyków Powiernictwa i Nieruchomości (Society of

<sup>12</sup> Zob. P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 132.

<sup>13</sup> OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris 1990.

<sup>14</sup> OECD, *GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Paris 2003.

<sup>15</sup> Zob. *The Practical Protection of Taxpayers'...*

<sup>16</sup> Zob. *ibidem*, s. 353, 368.

<sup>17</sup> W języku polskim zob. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp: 7.11.2017).

<sup>18</sup> W języku angielskim zob. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf) (dostęp: 7.11.2017).

Trust and Estate Practitioners – STEP), który w 2013 r. zaowocował obszerną monografią zawierającą propozycję modelowej Karty<sup>19</sup>.

Treść *Modelowej Karty Podatnika*, której autorami są M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, stanowi efekt analizy praw i obowiązków podatnika w 37 państwach członkowskich OECD, reprezentujących ponad 73% światowego PKB<sup>20</sup>. W *Modelowej Karcie* wymieniono jedynie te prawa i obowiązki, które obowiązywały przynajmniej w jednej z poddanych analizie jurysdykcji podatkowych<sup>21</sup>. Twórcy *Modelowej Karty* uprzednio zidentyfikowali też wady regulacji praw podatnika w badanych państwach, dostrzegając m.in., że zapisy zawarte w Kartach niemających formy ustaw pozbawione są mocy prawnej i w rezultacie są ignorowane przez podatników, doradców podatkowych i organy podatkowe; takie Karty praw podatnika są tylko pewną deklaracją wskazującą, jak administracja podatkowa zamierza działać w danych warunkach, skoncentrowaną na kwestii egzekucji należności podatkowych i mającą służyć przede wszystkim tym celom, a więc niezbyt użyteczną dla podatników; administracja podatkowa nie ponosi odpowiedzialności wobec podatników za naruszenie postanowień Karty<sup>22</sup>. Stąd wniosek, że Karta powinna mieć moc prawa powszechnie obowiązującego<sup>23</sup>. Twórcy *Modelowej Karty* przyjęli też założenie, że prawa powinny być określone w *Karcie* w sposób kompleksowy i szczegółowy<sup>24</sup>, co bezpośrednio przełożyło się na objętość *Modelowej Karty*, wynoszącą ponad trzydzieści stron<sup>25</sup>. Tekst *Modelowej Karty* został podzielony na 34 artykuły, które podlegają dalszemu podziałowi redakcyjnemu i zostały zaopatrzone w dość obszerne, klarownie sformułowane wyjaśnienia, często o bardzo praktycznym charakterze.

W *Modelowej Karcie* zawarto wiele podstawowych praw dotyczących etapu składania deklaracji, postępowania kontrolnego, wymiarowego i odwoławczego, a także takich zagadnień jak ciężar dowodu i rola profesjonalnych pełnomocników. Uregulowano też m.in. prawo do pomocy, prawo do

<sup>19</sup> Mowa o przywoływanej już pracy M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...* Sama Karta, w najnowszej wersji, dostępna jest w Internecie, <http://www.taxpayercharter.com/charter.asp?id=16> (dostęp: 28.10.2019).

<sup>20</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 19.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>22</sup> Ibidem, s. 20, 33.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 26.

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> Zob. ibidem, s. 35–71.

otrzymania informacji w formie interpretacji indywidualnych i ogólnych, dokumentację do celów podatkowych i poufność danych dotyczących podatnika, odsetki, kary i dobrowolne ujawnienie (ang. *voluntary disclosure*), a także odniesiono się do takich kwestii, jak podwójne opodatkowanie i jego eliminacja oraz prawa podatnika a unikanie i uchylanie się od opodatkowania i nieuczciwość. Twórcy *Modelowej Karty* dostrzegli też, że regulacja praw podatnika w poszczególnych państwach często nie obejmuje standardów dotyczących tworzenia prawa podatkowego i procedur konsultacji projektów aktów prawnych<sup>26</sup>, którym w *Modelowej Karcie* poświęcono dużo uwagi.

W *Wytycznych dotyczących wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej* podkreślono, że obowiązujące w państwach członkowskich kodeksy i karty podatników różnią się zakresem stosowania i treścią<sup>27</sup>, a opracowanie wspólnego wzoru może m.in. zapewnić równe traktowanie wszystkich podatników i wyższy poziom pewności prawa, zwiększyć przejrzystość, a także ograniczyć liczbę sporów<sup>28</sup>. Jak wskazano w *Wytycznych*, *Kodeks* jest dokumentem niewiążącym, pewnym wzorem do naśladowania, do którego państwa członkowskie mogą dodawać elementy lub dostosowania, tak by odpowiadał on krajowym potrzebom i okolicznościom<sup>29</sup>. Postanowienia *Kodeksu* z założenia mają na celu „zapewnienie równowagi między prawami i obowiązkami podatników i administracji podatkowych”<sup>30</sup>. *Kodeks* oparto na „podstawowych zasadach ogólnych i na najlepszych praktykach obowiązujących w państwach członkowskich, które uznano za przydatne do celów wzmocnienia współpracy i zaufania między administracjami podatkowymi a podatnikami, zapewnienia większej przejrzystości praw i obowiązków tych dwóch podmiotów oraz zachęcania administracji podatkowych do stosowania metod w większym stopniu ukierunkowanych na usługi”<sup>31</sup>.

Postanowienia *Kodeksu* można podzielić na dwie części: zasady ogólne i najlepsze praktyki określone w rozdziale trzecim *Wytycznych* oraz wskazówki co do dalszego rozwoju dobrych praktyk i nowe pomysły na

<sup>26</sup> Ibidem, s. 20, 33.

<sup>27</sup> Zob. Komisja Europejska, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, s. 6, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp: 7.11.2017).

<sup>28</sup> Ibidem, s. 7.

<sup>29</sup> Ibidem, s. 1, 5.

<sup>30</sup> Ibidem, s. 4.

<sup>31</sup> Ibidem.

przyszłość, określone w rozdziale czwartym<sup>32</sup>. To właśnie rozdział trzeci odpowiada treściowo instytucji Karty Praw Podatnika.

W *Kodeksie* do zasad ogólnych zaliczono: legalność i pewność prawa, poszanowanie prawa, niedyskryminację i równość podatników, uprzejmość i poszanowanie, bezstronność i niezależność, tajemnicę podatkową i ochronę danych, prywatność, przedstawicielstwo, a także – co zasługuje na szczególną uwagę – domniemanie uczciwości<sup>33</sup>. W części poświęconej najlepszym praktykom wymieniono i wyjaśniono zagadnienia z zakresu współpracy (przekazanie podatnikom informacji i wytycznych, usługi świadczone na rzecz podatników, kluczowe standardy usług, interpretacje o charakterze ogólnym, interpretacje indywidualne), procedur (zeznania podatkowe, wymiar podatków, proces kontroli, płatności i windykacja, dobrowolne ujawnianie, sankcje) i rozstrzygnięcia (wewnętrzne postępowanie odwoławcze, rozpatrzenie sprawy przez sąd lub trybunał, prawo do składania skarg)<sup>34</sup>. Poszczególne kwestie zostały określone w formule tego, czego mogą oczekiwać podatnicy i czego oczekuje administracja podatkowa<sup>35</sup>.

Te międzynarodowe inicjatywy należy uznać za bardzo cenne, szczególnie jeśli ich rezultat uznamy za pewien dobry wzorzec dla prawodawców czy administracji krajowych rozważających wprowadzenie Karty bądź ulepszenie Karty już istniejącej. Niemniej forma, zawartość, treść Karty powinna być zindywidualizowana, to znaczy dostosowana do stopnia rozwoju systemu podatkowego danego państwa czy – w szerszym kontekście – rzeczywistości społeczno-politycznej i ogólnego poziomu kultury administrowania w danym państwie, w tym poziomu świadomości organów podatkowych i podatników oraz „temperatury” ich wzajemnych relacji. Zagadnienia, które w jednym państwie wymagają bezwzględnie regulacji, w innych państwach mogą być naturalnym elementem relacji na linii podatek – organ podatkowy<sup>36</sup>. Innymi słowy, to, o czym w jednym państwie trzeba organom podatkowym lub podatnikom przypominać, w innym państwie może być oczywistością.

Zarówno twórcy *Modelowej Karty Podatnika*, jak i *Wytycznych dotyczących wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej* dostrzegli, że nie

<sup>32</sup> Ibidem, s. 5.

<sup>33</sup> Zob. ibidem, s. 8–11.

<sup>34</sup> Zob. ibidem, s. 11–18.

<sup>35</sup> Zob. ibidem.

<sup>36</sup> Zob. np. Singapur, gdzie kluczową rolę odgrywa etos i profesjonalizm urzędniczy (*The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 677–678).

wszystkie proponowane przez nich postanowienia będą odpowiednie dla każdej jurysdykcji podatkowej oraz że mogą być konieczne dostosowania lub uzupełnienia, każde bowiem państwo, konstruując swoją Kartę, powinno uwzględnić własne założenia, otoczenie legislacyjne, kulturę prawną i praktyki administracyjne<sup>37</sup>.

#### 4. FUNKCJA KARTY PRAW PODATNIKA

W doktrynie wskazuje się na wieloletni trend wzrostu obowiązków podatników, przy jednoczesnej stagnacji w zakresie praw podatników<sup>38</sup>. Jednocześnie zauważa się, że dobrze funkcjonować może wyłącznie taki system podatkowy, który w ocenie podatników i ich pełnomocników jest sprawiedliwy, słuszny<sup>39</sup>. Tylko taki system zachęca do dobrowolnej zapłaty podatków (ang. *voluntary compliance*). Jednym z instrumentów równoważenia systemu, poprawiania społecznej percepcji systemu, jest właśnie Karta Praw Podatnika. Konstruując Kartę, trzeba dobrze wyważyć prawa i obowiązki podatników, interes podatników i interes wierzyciela podatkowego.

Podstawowym założeniem Karty powinno być domniemanie uczciwości podatnika, który działa w dobrej wierze i dochowuje należytej staranności w wywiązywaniu się ze swoich obowiązków wobec państwa. W obliczu coraz bardziej skomplikowanej rzeczywistości gospodarczej i regulacji podatkowej podatnik powinien mieć zagwarantowane, że nie poniesie kary za błąd popełniony mimo dochowania należytej staranności<sup>40</sup>. To element budowania poczucia sprawiedliwości, wzajemnego zaufania między podatnikami i administracją podatkową, a w rezultacie zwiększania poziomu dobrowolnej realizacji podatku. W literaturze zauważono, że Karta powoduje, iż „reguły gry stają się bardziej przejrzyste”<sup>41</sup>.

M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, twórcy *Modelu Karty Podatnika*, stwierdzili, że „celem Karty jest wzmocnienie relacji wzajemnego zaufania, szacunku i odpowiedzialności między podatnikami i państwem w zakresie obowiązków podatników wobec państwa i praw podatnika wobec

<sup>37</sup> Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 162; Komisja Europejska, *Wytyczne...*, s. 1, 5.

<sup>38</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 19.

<sup>39</sup> *Ibidem*, s. 18.

<sup>40</sup> *Ibidem*, s. 24.

<sup>41</sup> Zob. wypowiedź sprawozdawcy litewskiego [w:] *ibidem*, s. 152.

państwa; skodyfikowanie obowiązków administracji podatkowej, i przez to zredukowanie kosztów przestrzegania przepisów, podniesienie jakości i efektywności dobrowolnej zapłaty podatku [ang. *willing compliance*] i zapewnienie wszystkim podatnikom równego traktowania bez uprzedzeń i preferencji<sup>42</sup>.

Wydaje się, że podstawowym zadaniem Karty nie powinno być przyznanie podatnikom danych praw, bo te powinny raczej wynikać z konstytucji, zasady demokratycznego państwa prawa, a także uregulowań proceduralnego i materialnego prawa podatkowego. Nie oznacza to, że Karty nie mogą nieść nowej treści normatywnej. Karta w żadnym razie nie może ograniczać praw podatnika w stosunku do tych już przyznanych innymi przepisami czy wynikających z praktyki orzeczniczej<sup>43</sup>, stanowić kroku wstecz w zakresie praw podatnika. Karta może natomiast zwiększać zakres ochrony przysługującej podatnikom, a także przystępnie wyjaśniać treść już posiadanych przez nich praw<sup>44</sup>.

Nawet jeśli Karty powtarzają jedynie prawa, które wynikają już z innych przepisów, nie stanowią *superfluum* ustawowego czy przejawu inflacji prawa<sup>45</sup>. Pełnią bowiem wówczas ważną rolę porządkującą, wzmacniającą oraz edukacyjną. Jak zauważa P. Baker, „nie ma nic złego w sytuacji, gdy te same prawa (i obowiązki) są określone w karcie podatnika i w innych, bardziej technicznych aktach prawa. Są to różne sposoby komunikowania tych praw i obowiązków”<sup>46</sup>.

Karta o charakterze normatywnym, nawet powtarzająca jedynie posiadane już przez podatnika prawa, wzmacnia ochronę tych praw poprzez usystematyzowanie ich w formie zasad systemu prawa podatkowego, to jest norm zawartych bezpośrednio w prawie pozytywnym i cechujących się szczególną doniosłością dla systemu prawa podatkowego jako całości, poszczególnych jego części i instytucji<sup>47</sup>. Normy zapisane w takiej Karcie,

<sup>42</sup> Ibidem, s. 21–22.

<sup>43</sup> Ibidem, s. 35.

<sup>44</sup> Ibidem.

<sup>45</sup> *Superfluum* występuje, gdy ta sama kwestia jest uregulowana w kilku przepisach, gdy dochodzi do powtórzenia, dublowania treści normatywnej innych przepisów. Inflacja prawa to nadmiar przepisów, które tracą rzeczywisty wpływ na stosunki społeczne.

<sup>46</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 131.

<sup>47</sup> Zob. sformułowane przez J. Wróblewskiego pojęcie zasady prawa („zasady systemu prawa bądź jego części”) jako normy o szczególnej doniosłości (J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972, s. 131), która jest zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub jest logiczną konsekwencją norm lub grupy norm prawa pozytywnego

z istoty swej bardziej ogólne, podlegają uszczegółowieniu w innych ustawach podatkowych. Są stosowane łącznie z innymi normami albo bezpośrednio i samodzielnie. Normy te stanowią też kontekst interpretacyjny dla innych przepisów prawa podatkowego.

Karty stanowią kompendium zasad, na jakich mają kształtować się wzajemne relacje między podatnikami a organami podatkowymi. Karta poprawia sytuację podatników również pośrednio, przez oddziaływanie na świadomość podatników i administracji podatkowej<sup>48</sup>. Nawet sceptyczni przedstawiciele doktryny przyznają, że „karta przypadkowo spowodowała poprawę w zakresie praw podatnika, na przykład przez podniesienie świadomości społecznej tych praw, a wśród administracji podatkowej – świadomości potrzeby przestrzegania tych praw”<sup>49</sup>. Nawet jeśli więc Karta nie niesie nowej treści normatywnej, możliwość jej oddziaływania na stan świadomości podatników i administracji podatkowej sama w sobie jest argumentem przemawiającym za wprowadzeniem Karty.

Karta odgrywa ważną rolę edukacyjną, bo nie każdy podatnik ma świadomość obowiązywania takich aktów prawnych, jak ordynacje lub kodeksy podatkowe, czy też ma okazję i chęć zapoznać się z zawartymi w nich przepisami, szczególnie biorąc pod uwagę często dużą objętość i hermetyczny język tych aktów. Karta ma znacznie większy potencjał dotarcia do podatnika, szczególnie jeśli administracja podatkowa będzie miała obowiązek przekazywać egzemplarz Karty podatnikowi przed przystąpieniem do kontroli czy przy wszczęciu postępowania podatkowego.

Wprowadzenie Karty jako jednolitego dokumentu może też być istotnym potwierdzeniem intencji prawodawcy, by rzeczywiście efektywnie chronić prawa podatnika.

---

(J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42, s. 19, 21; K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, PWN, Warszawa 1969, s. 249). Od tak rozumianych „zasad systemu prawa” J. Wróblewski odróżnia „postulaty systemu prawa”, czyli reguły niebędące normami prawa pozytywnego (ani ich konsekwencjami), które mają charakter „ogólnych zasad prawa”, ale zasadami prawa nie są (J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące...*, s. 18, 21).

<sup>48</sup> Zob. *The Practical Protection of Taxpayers’...*, s. 117.

<sup>49</sup> J. Bevacqua, *Redressing the Imbalance: Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers’ Charter*, „Australian Tax Forum” 2013, no. 28, s. 377, 382, cyt. za: *The Practical Protection of Taxpayers’...*, s. 117.



## 5. RODZAJE KART PRAW PODATNIKA

Funkcjonujące Karty można klasyfikować według kilku istotnych kryteriów.

Ze względu na kryterium charakteru prawnego czy mocy prawnej można wyróżnić Karty, które stanowią akty prawa powszechnie obowiązującego (np. Meksyk<sup>50</sup>, Włochy<sup>51</sup>), oraz Karty, które są jedynie pewnymi deklaracjami bez mocy wiążącej (np. Australia<sup>52</sup>, Izrael<sup>53</sup>, Kanada<sup>54</sup>, Turcja<sup>55</sup>). Klasyfikacja ta bezpośrednio wiąże się też z klasyfikacją według kryterium podmiotu, który Kartę ustanowił. Według tego kryterium można dokonać podziału na Karty pochodzące od władzy ustawodawczej (parlamentu), przybierające postać przepisów powszechnie obowiązujących, oraz Karty pochodzące od władzy wykonawczej (administracji podatkowej), przybierające postać niewiążących deklaracji, broszur informacyjnych czy mniej lub bardziej wiążących wewnętrznych regulaminów. Niekiedy Karty mają nawet postać interpretacji ogólnych<sup>56</sup>.

Zdarza się także, że normy ustawowe nakładają na administrację podatkową obowiązek opracowania, ogłoszenia i przekazywania podatnikom Karty Praw Podatnika, formułując również pewne wytyczne odnośnie do treści tego dokumentu, jego obowiązkowej zawartości (np. Francja<sup>57</sup>, Korea Południowa<sup>58</sup>, Stany Zjednoczone<sup>59</sup>, Zjednoczone Królestwo<sup>60</sup>). W USA pierwsza ustawa określana jako Karta Praw Podatnika została przyjęta przez Kongres już w 1988 r. i wprowadziła ponad dwadzieścia ulepszeń procedur podatkowych, dotyczących rozmaitych aspektów tych procedur<sup>61</sup>. W 1996 r. Kongres przyjął ustawę określaną jako Karta Praw Podatnika II, zawierającą około czterdziestu przepisów, co do zasady odpowiadających

<sup>50</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 525, 541.

<sup>51</sup> *Ibidem*, s. 437.

<sup>52</sup> *Ibidem*, s. 116; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 73, 75.

<sup>53</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 76.

<sup>54</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 184, 202.

<sup>55</sup> *Ibidem*, s. 798.

<sup>56</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 162.

<sup>57</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 368.

<sup>58</sup> *Ibidem*, s. 494.

<sup>59</sup> *Ibidem*, s. 843.

<sup>60</sup> *Ibidem*, s. 232.

<sup>61</sup> *Ibidem*, s. 842–843.

tym z poprzedniej Karty<sup>62</sup>. W 1998 r. wydano nowe przepisy, które nie noszą nazwy karty praw podatnika<sup>63</sup>, ale są określane jako Karta Praw Podatnika III. W Kartach uregulowano m.in. takie zagadnienia, jak prawo podatnika do nagrywania przesłuchań strony i świadków, zasady oceny pracowników administracji podatkowej, prawo do uzyskania informacji o przysługujących opcjach (alternatywach) proceduralnych dostępnych na różnych etapach procedur administracyjnych, w tym podatkowych<sup>64</sup>. Ponadto w Stanach Zjednoczonych organy podatkowe już od 1988 r. mają obowiązek przygotować komunikat o prawach podatnika i przekazywać go podatnikom przed rozpoczęciem kontroli<sup>65</sup>. W celach informacyjnych czy edukacyjnych administracja podatkowa posługuje się przede wszystkim Publikacją nr 1: Twoje Prawa jako Podatnika<sup>66</sup>, której pierwsza strona jest w istocie Kartą Praw Podatnika. Kopia dokumentu jest przekazywana podatnikowi wraz z zawiadomieniem o kontroli, wraz z korespondencją oraz w innych sytuacjach, nawet jeśli nie wymaga tego prawo<sup>67</sup>. Wspomniana Karta Praw Podatnika z wykorzystaniem prostych sformułowań wskazuje reguły proceduralne dla kontroli, wymiaru, poboru i zwrotu podatku<sup>68</sup>. W Karcie wymieniono następujące prawa: prawo do informacji, prawo do usługi o odpowiedniej jakości, prawo do zapłaty prawidłowej kwoty podatku wynikającej z przepisów, prawo do kwestionowania stanowiska organów podatkowych i do bycia wysłuchanym, prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć do niezależnego organu, prawo do ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy, prawo do prywatności i poufności, prawo do bycia reprezentowanym, prawo do uczciwego i sprawiedliwego systemu podatkowego<sup>69</sup>. Te prawa nie zostały w ten sposób wyrażone we wspomnianych ustawach określanych jako Karty Praw Podatnika<sup>70</sup>. Na niektóre z tych praw składa się wiele reguł szczegółowych (np. prawo do ostatecznego rozstrzygnięcia, związane z instytucją przedawnienia obejmującą wiele przepisów o cha-

---

<sup>62</sup> Ibidem, s. 843.

<sup>63</sup> Ibidem, s. 845.

<sup>64</sup> Ibidem, s. 843.

<sup>65</sup> Ibidem.

<sup>66</sup> Ibidem, s. 846.

<sup>67</sup> Ibidem.

<sup>68</sup> Ibidem.

<sup>69</sup> Ibidem, s. 846–847. Zob. też Internal Revenue Service, *Your Rights as a Taxpayer*, Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (dostęp: 2.09.2018).

<sup>70</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 847.

rakterze technicznym)<sup>71</sup>. Inne mają charakter aspiracji, dążeń (np. prawo do uczciwego i sprawiedliwego postępowania)<sup>72</sup>. Ponadto administracja podatkowa publikuje inne, bardziej szczegółowe dokumenty dotyczące poszczególnych zagadnień czy praw na poszczególnych etapach postępowania<sup>73</sup>. Dzięki temu sama Karta pozostaje dokumentem krótkim<sup>74</sup>.

Większość Kart w państwach OECD pochodzi od administracji podatkowej i ma charakter niewiążący<sup>75</sup>. P. Baker zauważa, że niekiedy Karta o charakterze deklaracji z czasem przybiera postać normatywną przez zawarcie w akcie prawnym rangi ustawowej<sup>76</sup>. Z ankiety przeprowadzonej przez M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella wśród profesjonalnych pełnomocników z 37 państw członkowskich OECD wynika, że w połowie z tych państw istnieją wątpliwości, czy realne byłoby wprowadzenie Karty o randze ustawowej, posiadającej moc powszechnie obowiązującą<sup>77</sup>.

Niezależnie od mocy prawnej Karty jako minimalny standard wskazuje się pewność, że organy podatkowe w swoich działaniach powinny przestrzegać postanowień Karty, a sądy powinny je ważyć wraz z okolicznościami rozpatrywanej sprawy<sup>78</sup>.

Uwzględniając kryterium zakresu treści, Karty można podzielić na ogólne (kompleksowe), odnoszące się do ogółu praw i obowiązków podatnika obowiązujących we wszystkich rodzajach postępowania w zakresie wszystkich podatków (np. Włochy<sup>79</sup>), oraz szczegółowe, regulujące prawa i obowiązki podatnika na etapie postępowania wymiarowego lub kontroli podatkowej (np. Niemcy<sup>80</sup>). Kolejnym rodzajem Kart pochodzących od administracji podatkowej są Karty wyznaczające standardy obsługi (*service standards*), które określają, na jaki standard obsługi podatnicy mogą liczyć w danych warunkach (np. Irlandia<sup>81</sup>, RPA<sup>82</sup>).

<sup>71</sup> Ibidem.

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> Zob. ibidem.

<sup>74</sup> Ibidem.

<sup>75</sup> Ibidem, s. 75.

<sup>76</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 133.

<sup>77</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 150.

<sup>78</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 133.

<sup>79</sup> Ibidem, s. 437.

<sup>80</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 373, 397.

<sup>81</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 74–75.

<sup>82</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 685, 703.

Można też dokonywać klasyfikacji Kart według kryterium wyodrębnienia. Karty występują jako odrębne, niezależne dokumenty normatywne (np. Meksyk<sup>83</sup>, Włochy<sup>84</sup>) lub deklaratywne (np. Australia<sup>85</sup>) oraz, niekiedy, jako rozdziały w ordynacjach podatkowych czy kodeksach podatkowych (np. Chile<sup>86</sup>). Niektóre państwa poprzestają na zawarciu kilku podstawowych praw w ustawach dotyczących procedury podatkowej, w jednym (np. Kolumbia<sup>87</sup>, Ukraina<sup>88</sup>) lub kilku następujących po sobie przepisach (np. Tajwan<sup>89</sup>, Kolumbia<sup>90</sup>, Peru<sup>91</sup>). Stopień wyodrębnienia przepisów regulujących prawa podatnika w systematyce wewnętrznej aktu prawnego, wprowadzenie odrębnego tytułu wskazującego na zawartość tej jednostki redakcyjnej, może istotnie oddziaływać na funkcjonowanie tych przepisów jako autentycznej Karty Praw Podatnika, szczególnie w kontekście tego, jak ważna jest świadomość społeczna istnienia i funkcjonowania Karty.

Trend konsolidacji normatywnej regulacji praw podatnika prowadzi albo do przyjęcia Karty jako odrębnego dokumentu normatywnego (np. Meksyk<sup>92</sup>), albo do zgrupowania przepisów dotyczących tej materii w jednym przepisie, kilku następujących po sobie przepisach czy wyodrębnionym rozdziale ogólnej ustawy podatkowej (np. Chile<sup>93</sup>), przy czym przepisy wcześniej obowiązujące mogą pozostać także w dotychczasowych aktach. Niekiedy zdarza się jednak, że przepisy zawarte w odrębnej ustawie stanowiącej Kartę z czasem ulegają modyfikacjom i przenoszone są do innych ustaw ogólnego prawa podatkowego, a sama Karta jako jednolity akt przestaje obowiązywać (np. Belgia<sup>94</sup>). W latach 1998–2004 w Hiszpanii obowiązywała ustawa określana mianem „Ustawy podatnika” i zawierająca wiele podstawowych praw podatnika<sup>95</sup>. W 2004 r. ustawa ta przestała jednak obowiązywać, a jej wszystkie przepisy dotyczące praw podatnika

<sup>83</sup> Ibidem, s. 525, 541.

<sup>84</sup> Ibidem, s. 437.

<sup>85</sup> Ibidem, s. 116; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 73, 75.

<sup>86</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 226.

<sup>87</sup> Ibidem, s. 261.

<sup>88</sup> Ibidem, s. 802.

<sup>89</sup> Ibidem, s. 237.

<sup>90</sup> Ibidem, s. 261.

<sup>91</sup> Ibidem, s. 637.

<sup>92</sup> Ibidem, s. 541.

<sup>93</sup> Ibidem, s. 226.

<sup>94</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 74.

<sup>95</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 723.

przeniesiono do jednego artykułu ordynacji podatkowej<sup>96</sup>. Odrębna Karta została więc zastąpiona przepisami stanowiącymi część ordynacji podatkowej.

W państwach federacyjnych występują karty na poziomie stanowym (np. Brazylia<sup>97</sup>, USA<sup>98</sup>) i karty na poziomie federalnym (np. Meksyk<sup>99</sup>, USA<sup>100</sup>). W niektórych państwach również na poziomie lokalnym (gminnym) dochodzi do przyjęcia karty (np. Brazylia<sup>101</sup>). M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell zwracają uwagę, że Karta o charakterze ogólnym powinna być przestrzegana także przez samorządowe organy podatkowe<sup>102</sup>.

## 6. TREŚĆ, STOPIEŃ SZCZEGÓŁOWOŚCI I SPOSÓB SFORMUŁOWANIA KART PRAW PODATNIKA

Warto zwrócić uwagę, że wiele Kart zawiera odniesienie jednocześnie do praw i obowiązków podatników, posługiwane się określeniem „Karta Praw Podatnika” jest zatem pewnym uproszczeniem, skrótem myślowym. Prawom podatników odpowiadają obowiązki organów podatkowych, a prawom organów podatkowych – obowiązki podatników. Karty można więc uznać za przejaw poszukiwania równowagi między prawami i obowiązkami podatników oraz administracji podatkowej. Jak zauważa P. Baker, historycznie Karty określały prawa podatników, ich najnowsze wersje dotyczą zaś zarówno praw, jak i obowiązków w dążeniu do pewnej równowagi<sup>103</sup>. Przykładowo, Karta australijska z 1997 r. zawiera trzydzieści praw i sześć obowiązków<sup>104</sup>.

Umieszczenie w Karcie jednocześnie praw i obowiązków wzmacnia przekaz, że podatnikom przysługują określone prawa, ale że nie mogą oni też zapominać o swoich obowiązkach<sup>105</sup>. Fakt, że Karta dotyczy zarówno praw, jak i obowiązków, warto podkreślić w tytule dokumentu, tak jak

<sup>96</sup> Ibidem, s. 723–724; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 74.

<sup>97</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 182.

<sup>98</sup> Ibidem, s. 707.

<sup>99</sup> Ibidem, s. 525, 541.

<sup>100</sup> Ibidem, s. 723.

<sup>101</sup> Ibidem, s. 182.

<sup>102</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 36.

<sup>103</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 133.

<sup>104</sup> Ibidem, s. 134–135.

<sup>105</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 21.

zrobili to M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell<sup>106</sup>. Autorzy ci wskazują również, że postanowienia Karty nie powinny być stosowane wybiórczo, z założenia bowiem dopiero razem tworzą pewien zrównoważony układ<sup>107</sup>.

M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell zauważyli też, że Karta nie powinna pomijać zagadnienia praw i obowiązków doradców podatkowych, którzy są ważną częścią systemu podatkowego<sup>108</sup>. Zwrócili ponadto uwagę, iż „złożoność systemów podatkowych powoduje, że podatnicy ze skomplikowanymi sprawami finansowymi powinni korzystać z pomocy doradców podatkowych, tak jak pacjenci poszukują pomocy lekarzy, zamiast stawiać autodiagnozę i stosować domowe sposoby leczenia”<sup>109</sup>.

Jak wskazuje się w doktrynie, w Karcie powinny być uregulowane zarówno prawa i obowiązki proceduralne, jak i materialnoprawne, szczególnie że niekiedy trudno wytyczyć granicę między regulacją proceduralną i materialnoprawną<sup>110</sup>. W Karcie może się znaleźć materialnoprawne zapewnienie, że prawo podatkowe nie będzie działało wstecz, oraz proceduralne zapewnienie, że będzie respektowane prawo podatnika do bycia reprezentowanym przez profesjonalnych pełnomocników. Można zauważyć, że w Kartach o charakterze niewiążącym proporcjonalnie większą wagę przywiązuje się do takich zagadnień, jak standardy usług administracji podatkowej, zobowiązanie do uprzejmego traktowania, zobowiązanie do szybkiego czy efektywnego załatwiania spraw<sup>111</sup>.

Powszechnie uważa się, że Karta powinna znajdować zastosowanie do wszystkich podatków, a nie tylko wybranych, np. podatków dochodowych<sup>112</sup>. Zwraca się też uwagę na konieczność stosowania Karty zarówno do podatków państwowych czy federalnych, jak i do podatków stanowych czy lokalnych (samorządowych), choćby to wymagało przyjęcia tej samej karty przez ciała prawodawcze różnych poziomów, od państwowego (federalnego) po lokalny (samorządowy)<sup>113</sup>. Wybiórcze stosowanie Karty mogłoby naruszać zasadę równości oraz zasady uczciwej konkurencji<sup>114</sup>.

---

<sup>106</sup> Zob. *ibidem*, s. 35.

<sup>107</sup> *Ibidem*, s. 36.

<sup>108</sup> *Ibidem*, s. 22.

<sup>109</sup> *Ibidem*, s. 28.

<sup>110</sup> Zob. P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 134.

<sup>111</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 197.

<sup>112</sup> *Ibidem*, s. 151.

<sup>113</sup> *Ibidem*, s. 199.

<sup>114</sup> *Ibidem*.

Język kart i stopień ich szczegółowości jest bardzo różny. Karta powinna być napisana w języku zrozumiałym dla ogółu społeczeństwa<sup>115</sup>. Nie może być dokumentem technicznym, wykorzystującym hermetyczny język prawa podatkowego. Ze względu na nieodłączne cechy języka prawnego i wymogi prawidłowej legislacji Karta o charakterze normatywnym będzie jednak bardziej zachowawcza pod względem językowym, nieco mniej komunikatywna niż karta w konwencji deklaratywnej, broszurowej, która może zawierać zwroty potoczne, bezpośrednie (np. Australia<sup>116</sup>, USA<sup>117</sup>).

Nie wydaje się konieczne ani wskazane konstruowanie tak obszernych, szczegółowych Kart, jak proponują M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, którzy stworzyli *Modelową Kartę* o objętości ponad trzydziestu stron<sup>118</sup>. Wprawdzie autorzy ci twierdzą, że Karta dla swej efektywności musi być dostatecznie szczegółowa, bo zbyt ogólne sformułowania dotyczące praw podatnika mogą sprawiać trudności w zakresie ich wykładni i egzekwowania<sup>119</sup>, jednak przyjęcie nadmiernie rozbudowanej Karty mogłoby stanowić zaprzeczenie jej idei. Aby karta zachowywała swój walor wysokiej komunikatywności, nie może być dokumentem kilkunasto- czy kilkudziesięciostronicowym, nieróżniącym się od innych aktów prawa podatkowego. Dokonując wyboru między wersją jedynie hasłową a wersją proponowaną przez powyższych wskazanych autorów, należy opowiedzieć się raczej za tą pierwszą. Lepszym rozwiązaniem od proponowanego przez M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella, choć nadal dość rozbudowanym, wydaje się to zawarte w *Wytocznych dotyczących wzoru Kodeksu podatków Unii Europejskiej*.

Odpowiedzią może też być forma hybrydowa, hasłowa (z precyzyjnie sformułowaniem prawem czy obowiązkiem i potocznie sformułowaniem komentarzem do hasła). P. Baker wskazuje na możliwość wykorzystania nowoczesnych technologii: publikowanie w Internecie względnie zwięzłe sformułowanych Kart, zaopatrzonych w linki do bardziej szczegółowych źródeł wyjaśniających treść i znaczenie poszczególnych postanowień Karty<sup>120</sup>. Taka Karta mogłaby mieć formę hasłową (nagłówkową), a powiązane z poszczególnymi nagłówkami dokumenty mogłyby zawierać szczegółowe wyjaśnienia, w tym odniesienia do praktycznych aspektów danego prawa

<sup>115</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 132.

<sup>116</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 116.

<sup>117</sup> *Ibidem*, s. 846.

<sup>118</sup> Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 35–71.

<sup>119</sup> *Ibidem*, s. 199.

<sup>120</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 133.

czy obowiązku. Można by również uzupełnić Kartę dokumentami wyjaśniającymi jej zastosowanie do poszczególnych kategorii podatników (osób fizycznych, osób prawnych, przedsiębiorców)<sup>121</sup>.

Karta nie może być zbyt ogólna, ale nie może też być zbyt szczegółowa. Trzeba odpowiednio wyważyć jej zawartość, pamiętając, że najczęściej Karta powtarza treść normatywną innych przepisów, które zawierają regulację znacznie bardziej szczegółową.

Wymóg, aby Karta nie była dokumentem zbyt obszernym, można także sformułować w nawiązaniu do samego słownikowego rozumienia określenia „karta”. Zgodnie z internetowym *Słownikiem Języka Polskiego PWN* „karta” to „kawałek papieru z nadrukiem, przeznaczony do wpisywania różnych informacji”, „część składowa książki, zeszytu, czasopisma itp., obejmująca dwie stronicie”<sup>122</sup>. Chodzi zatem o kawałek papieru zapisany treścią, podstawowymi prawami i obowiązkami podatnika, a nie obszerną broszurę dotyczącą tych zagadnień. W *Słowniku* wskazano również, że „karta” może być rozumiana jako „deklaracja dotycząca praw i przywilejów jakiejś grupy społecznej lub zawodowej, wspólnego programu działania itp.”<sup>123</sup>.

## 7. KONTROLA PRZESTRZEGANIA POSTANOWIEŃ KARTY PRAW PODATNIKA I OKRESOWY PRZEGLĄD TREŚCI KARTY

Należy zgodzić się z P. Bakerem, że samo stworzenie i ogłoszenie Karty nie jest wystarczające<sup>124</sup>. Konieczna jest kontrola jej przestrzegania. Dla skuteczności Karty, także tej pośredniej, ważne jest, by administracja podatkowa była rozliczana za przestrzeganie postanowień Karty.

Kontrola przestrzegania Karty powinna przyjmować zarówno formę indywidualną, jak i ogólną.

W ramach kontroli indywidualnej w przypadku naruszenia postanowień Karty podatnik powinien dysponować możliwością złożenia skargi<sup>125</sup>. Procedury składania i rozpatrywania takich skarg powinny być uregulowane i zakomunikowane podatnikowi, tak by miał on świadomość takiej możliwości, wiedział, do kogo zwrócić się ze swoim problemem, i wierzył,

<sup>121</sup> Ibidem, s. 134.

<sup>122</sup> <https://sjp.pwn.pl/slowniki/karta.html> (dostęp: 7.11.2017).

<sup>123</sup> Ibidem.

<sup>124</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters...*, s. 133.

<sup>125</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 25.



że jego skarga zostanie rzeczywiście rozpatrzona. Stwierdzenie naruszenia powinno skutkować odpowiedzialnością urzędnika lub instytucji, które naruszenia się dopuściły.

Ważną rolę w zakresie kontroli zarówno ogólnej, jak i indywidualnej mogą odegrać takie instytucje, jak Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Podatnika i Adwokat Podatnika. Jednakże M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell podają w wątpliwość skuteczność tych organów, o ile nie posiadają one prawnych możliwości egzekwowania postanowień Karty<sup>126</sup>. Kontrola ogólna mogłaby też należeć do takich instytucji, jak Najwyższa Izba Kontroli. Ewentualnie można rozważyć parlamentarną kontrolę nad administracją podatkową w tym zakresie. W ramach kontroli ogólnej (monitoringu) przydatne mogą być również badania sondażowe dotyczące opinii samych podatników i ich doradców podatkowych o poziomie poszanowania praw w praktyce (np. Zjednoczone Królestwo<sup>127</sup>). Kontrola ogólna odegrała bardzo ważną rolę w Australii<sup>128</sup>.

Należy też okresowo dokonywać przeglądu Karty, by wprowadzać potrzebne ulepszenia, podążać za nowymi, coraz lepszymi standardami. Doświadczenia wielu państw (np. Australia<sup>129</sup>, USA<sup>130</sup>, Zjednoczone Królestwo<sup>131</sup>) potwierdzają konieczność i zasadność wprowadzania zmian w kartach.

## 8. EFEKTYWNOŚĆ KARTY PRAW PODATNIKA W OCENIE PRAKTYKÓW

Zasadniczą kwestią jest stwierdzenie, czy Karta rzeczywiście może poprawić relacje między organami podatkowymi a podatnikami<sup>132</sup>, zwiększając stopień poszanowania praw tych drugich. Ważne jest, by Karta nie dawała fałszywego wrażenia co do praktycznej doniosłości poszczególnych praw i obowiązków podatnika<sup>133</sup>.

Jak zauważyli M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, spośród siedemnaście ankietowanych państw członkowskich OECD posiadających Kartę tylko w przypadku trzech państw respondenci kategorycznie stwierdzili,

<sup>126</sup> Ibidem, s. 198.

<sup>127</sup> *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 838–839.

<sup>128</sup> Zob. ibidem, s. 117.

<sup>129</sup> Ibidem.

<sup>130</sup> Ibidem, s. 842–843, 845.

<sup>131</sup> Ibidem, s. 837.

<sup>132</sup> P. Baker, *Taxpayers' Charters ...*, s. 132.

<sup>133</sup> Ibidem.

że postanowienia Karty są zawsze przestrzegane<sup>134</sup>. W ośmiu państwach organy podatkowe w pewnym zakresie przestrzegają Karty (np. Kanada), a w sześciu – często nie przestrzegają (np. Australia)<sup>135</sup>. W odniesieniu do niektórych państw, od niedawna dysponujących Kartą, na ocenę praktyki było zbyt wcześnie (np. Malta)<sup>136</sup>. W odniesieniu do Kanady zauważono, że wiele zasad jest przestrzeganych, ale trudno stwierdzić, czy ze względu na zawarcie tych zasad w Karcie, czy raczej wobec faktu, że dane prawo, np. prawo do prywatności, jest też wyrażone w ustawie podatkowej<sup>137</sup>. Natomiast praktyczna realizacja wymienionego w Karcie prawa do otrzymania wyczerpujących, prawidłowych, jasnych informacji na czas wygląda różnie<sup>138</sup>.

Profesjonalni pełnomocnicy z niewielu państw (5 z 37 ankietowanych) uznają Kartę za ważną podstawę kształtującą relacje z administracją podatkową<sup>139</sup>. W niektórych państwach (5 z 37) Karta „jest nieco wykorzystywana”<sup>140</sup>. Pełnomocnicy sięgają po postanowienia Karty głównie podczas kontroli podatkowej oraz występując o anulowanie czy redukcję kar (np. we Włoszech doktryna dobrej wiary jest wykorzystywana jako podstawa wniosków o redukcję kar)<sup>141</sup>. Karta jest także wykorzystywana, aby pozyskać informacje o toczącym się postępowaniu (np. w Kanadzie)<sup>142</sup>. We Francji Karta dla kontroli podatkowej jest podstawą do żądania spotkania z przełożonym kontrolującym<sup>143</sup>. Zdaniem rumuńskiego sprawozdawcy pełnomocnicy profesjonalni mogą nawet nie mieć świadomości istnienia Karty<sup>144</sup>. Również zdaniem sprawozdawcy bułgarskiego Karta nie jest instrumentem popularnym wśród profesjonalnych pełnomocników<sup>145</sup>. Natomiast w Australii, we Francji, na Malcie i w Zjednoczonym Królestwie Karta jest uważana za ważny instrument, przy czym sprawozdawca brytyjski podkreśla,

<sup>134</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 75.

<sup>135</sup> Ibidem.

<sup>136</sup> Ibidem.

<sup>137</sup> Ibidem.

<sup>138</sup> Ibidem.

<sup>139</sup> Ibidem, s. 76.

<sup>140</sup> Ibidem.

<sup>141</sup> Ibidem.

<sup>142</sup> Ibidem.

<sup>143</sup> Ibidem.

<sup>144</sup> Zob. ibidem, s. 77.

<sup>145</sup> Ibidem.

że Karta służy głównie podatnikom niekorzystającym z usług profesjonalnych pełnomocników<sup>146</sup>.

Profesjonalni pełnomocnicy z 19 spośród 37 państw wyraźnie stwierdzili, że popierają ideę Karty posiadającej moc prawną, a więc wiążącej dla administracji podatkowej, a przedstawiciele 6 państw, że wystarczająca byłaby niewiążąca Karta pochodząca od administracji podatkowej, ale przez tę administrację przestrzegana<sup>147</sup>. Sprawozdawcy austriacki i holenderski ocenili, że prawa są dostatecznie gwarantowane dzięki obowiązującym przepisom, a Karta nie jest potrzebna<sup>148</sup>. Jednocześnie, jak już wskazano, z ankiety przeprowadzonej przez M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella wynika, że w połowie z 37 badanych państw istnieją wątpliwości, czy realne byłoby wprowadzenia Karty o randze ustawowej, posiadającej moc powszechnie obowiązującą<sup>149</sup>.

Ogólna ocena Karty jako narzędzia ochrony praw podatnika jest jednak bardzo korzystna: właściwie respondenci ze wszystkich 37 badanych państw stwierdzili, że jest to narzędzie dobre i potrzebne<sup>150</sup>. Nie można też pomijać potencjalnego wpływu karty na poziom przestrzegania prawa (*voluntary compliance*), dobrowolnej realizacji zarówno samych zobowiązań podatkowych, jak i towarzyszących im obowiązków instrumentalnych. Jak już wskazywano, poziom ten zależy bowiem od stopnia zaufania podatników do systemu podatkowego, od tego, czy są „przekonani” do tego systemu<sup>151</sup>.

Niepokoić może tylko pewne spostrzeżenie poczynione przez M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella. Z przeprowadzonej przez nich ankiety wynika, że podatnicy, a szczególnie ci, którzy nie korzystają z usług profesjonalnych pełnomocników, często nie mają świadomości, że istnieje taki dokument jak Karta<sup>152</sup>. Aby Karta mogła spełnić swoją rolę, należy więc prowadzić odpowiednie akcje informacyjne, należy edukować zarówno podatników, jak i administrację podatkową o istnieniu Karty, jej statusie prawnym, treści i znaczeniu poszczególnych postanowień. Taką edukację można obecnie prowadzić niskim kosztem, z wykorzystaniem nowoczesnych

<sup>146</sup> Ibidem.

<sup>147</sup> Ibidem, s. 150.

<sup>148</sup> Ibidem.

<sup>149</sup> Ibidem.

<sup>150</sup> Zob. ibidem, s. 151.

<sup>151</sup> Zob. podobnie *The Practical Protection of Taxpayers'...*, s. 117.

<sup>152</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*, s. 77–78.

form komunikacji za pośrednictwem Internetu. Karta może także stanowić doskonały materiał edukacyjny dla młodzieży szkolnej. Skierowanie takiego przekazu podatkowego do młodzieży na odpowiednio wczesnym etapie edukacji może zapobiec powstaniu nowej grupy podatników, świadomych swoich praw i jednocześnie obowiązków, podatników, dla których te prawa i obowiązki w realiach społeczeństwa obywatelskiego byłyby czymś naturalnym. Oczywiście, konieczne jest też przekazywanie podatnikowi egzemplarza Karty przy wszczęciu kontroli czy postępowania podatkowego.

#### 9. FORMA, TREŚĆ I ROLA KARTY PRAW PODATNIKA W WARUNKACH POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Karta Praw Podatnika jest stosunkowo nowym, ale dość powszechnie występującym instrumentem ochrony praw podatnika, który stopniowo staje się międzynarodowym standardem. Z tego względu brak Karty w Polsce należy ocenić negatywnie, jako przejaw nienadążania za najlepszymi praktykami. Również występujące w Polsce w ostatnich latach liczne i częste zmiany w prawie podatkowym, niekiedy zagrażające prawom podatnika, a także nadal stwierdzane naruszenia praw podatnika w procesie stosowania prawa stanowią istotne argumenty przemawiające za wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego Karty, jako nowego instrumentu wzmacniającego ochronę tych praw zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego.

Posiadanie Karty może nie tylko podnieść poziom praktycznej ochrony praw podatnika, w tym przez zwiększenie wśród podatników świadomości przysługujących im praw, a wśród przedstawicieli administracji skarbowej przeświadczenia o konieczności poszanowania tych praw, ale także zwiększyć społeczną akceptację systemu podatkowego, a zatem i poziom dobrowolnej realizacji obowiązków podatkowych, szczególnie jeśli Karta będzie też regulowała standardy dla tworzenia prawa podatkowego, skutkujące lepszym wyważeniem interesu podatników i interesu wierzyciela podatkowego. Posiadanie Karty może ponadto poprawić ocenę polskiego systemu podatkowego na tle konkurencyjnych jurysdykcji podatkowych.

Choć za granicą Karty częściej przybierają postać deklaracji pochodzącej od administracji podatkowej niż przepisów prawa powszechnie obowiązującego ustanowionych przez władzę ustawodawczą, Karty o charakterze normatywnym uważane są za znacznie skuteczniejsze. Dlatego

bardziej wskazane byłoby przyjęcie w Polsce Karty w formie ustawowej. Oddziaływanie takiej Karty na praktykę podatkową byłoby z pewnością większe. Nie należy też zapominać, że tylko forma ustawowa, jako pewnego rodzaju samozwiązanie się prawodawcy, dałaby szansę na poprawę praktyki tworzenia prawa podatkowego. Jednostronna deklaracja administracji podatkowej nie mogłaby poprawić sytuacji w tym zakresie. W tym kontekście warto też zauważyć, że polska administracja podatkowa opublikowała swoistą deklarację praw i obowiązków podatnika<sup>153</sup>, deklaracja ta nie ma jednak żadnego określonego waloru prawnego, a podatnicy w dużej mierze nie mają świadomości jej istnienia.

Aby Karta przyjęta w formie ustawy nie podzieliła losu polskiej deklaracji oraz niektórych zagranicznych Kart, które „umknęły” uwadze podatników, a nawet pełnomocników profesjonalnych, konieczne byłoby prowadzenie szeroko zakrojonej akcji edukacyjnej skierowanej do podatników, ich służb podatkowo-księgowych oraz administracji skarbowej. Należałoby informować społeczeństwo o istnieniu Karty, jej statusie prawnym, treści i znaczeniu poszczególnych postanowień. Należałoby również wprowadzić bezwzględny obowiązek przekazywania podatnikowi egzemplarza Karty przy wszczęciu kontroli czy postępowania podatkowego, tak jak praktykuje się w wielu państwach.

Pewną wadą proponowanej formy ustawowej w porównaniu z formą deklaracji może się okazać nieco mniejsza zrozumiałość, wynikająca z konieczności zachowania reguł języka prawnego oraz techniki legislacyjnej. Częściowym rozwiązaniem tego problemu mogłoby być nałożenie na administrację podatkową obowiązku publikowania i przekazywania podatnikom, wraz z egzemplarzem Karty, informatorów w sposób uproszczony przekazujących treść Karty, tak jak poczyniono w kilku państwach.

W pracach nad treścią przyszłej Karty zasadne byłoby wykorzystanie dotychczasowego dorobku, szczególnie zaś Deklaracji Praw Podatnika podpisanej 18 maja 2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych<sup>154</sup>, gdyż dokument ten opracowali wspólnie przedstawiciele wielu środowisk zainteresowanych prawem podatkowym (sędziowie,

<sup>153</sup> Ministerstwo Finansów, *Uprawnienia i obowiązki podatnika*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika> (dostęp: 18.01.2018).

<sup>154</sup> Zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesińska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego w dniu 18 maja 2011 r. podczas Dnia Ochrony Praw Podatnika w Warszawie, <https://krdp.pl//aktualnosci-all.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).

doradcy podatkowi, naukowcy). Można by też sięgnąć do projektów przedstawianych na przestrzeni lat przez poszczególnych przedstawicieli polskiej nauki i praktyki prawa podatkowego<sup>155</sup>. Aby dać wyraz dążeniu do zgodności z międzynarodowymi standardami i najlepszymi praktykami, należałoby też sięgnąć do rezultatów prac międzynarodowych, w tym *Modelowej Karty Podatnika i Wytycznych dotyczących wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*. Wreszcie, można by wykorzystać dorobek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, która podjęła próbę włączenia postanowień typowych dla Kart do treści Ordynacji podatkowej<sup>156</sup>.

Normy zawarte w Karcie powinny być projektowane z dużą ostrożnością, z uwzględnieniem ich założonej przyszłej roli jako zasad systemu prawa podatkowego, czyli norm o szczególnej doniosłości w całym systemie prawa podatkowego, stosowanych samodzielnie lub wspólnie z innymi normami, stanowiących kontekst interpretacyjny dla całego systemu prawa podatkowego. Z istoty swej powinny być bardziej ogólne niż te zawarte w Ordynacji podatkowej i innych ustawach, które stanowiłyby ich uszczegółowienie. Co do zasady rolę Karty nie powinno być przyznanie podatnikom nowych praw, bo w polskim systemie podatkowym w większości wynikają już one z Konstytucji, Ordynacji podatkowej i z ustaw szczegółowych prawa proceduralnego i materialnego. Karta wzmocniłaby ochronę tych praw podatnika, tworząc pewną nową jakość w stosunkach między podatnikami a organami podatkowymi, skodyfikowaną w postaci jednolitego dokumentu, sformułowanego w możliwie przystępny sposób, łatwo dostępnego i stanowiącego trwały element świadomości społecznej. Nie wyklucza to jednak możliwości uzupełnienia Kartą obecnego katalogu praw podatnika, jeśli w toku prac zostanie stwierdzona taka potrzeba, albo wyrażenia w Karcie wprost praw, których obowiązywanie obecnie bywa kwestionowane przez organy podatkowe (np. domniemanie dobrej wiary podatnika).

<sup>155</sup> Zob. A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.

<sup>156</sup> Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).

## BIBLIOGRAFIA

- Baker P., *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009.
- Bevacqua J., *Redressing the Imbalance: Challenging the Effectiveness of the Australian Taxpayers' Charter*, „Australian Tax Forum” 2013, no. 28.
- Cadesky M., Hayes I., Russell D., *A Model Taxpayer Charter. Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013.
- CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- Cerioni L., *The Possible Introduction of a European Taxpayer Code: Objectives and Potential Alternatives*, „European Taxation” 2014, no. 9.
- Dębowska-Romanowska T., *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018).
- Komisja Europejska, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Bruksela, 2016 r., [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp 7.11.2017).
- Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).
- Konieczny W., Babiarz S., Dauter B., Brzeziński B., Karwat P., Michalik T., Olesińska A., Szczygieł D., Szubielska D., *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego w dniu 18 maja 2011 r. podczas Dnia Ochrony Praw Podatnika w Warszawie, <https://krdp.pl//aktualnosciall.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).
- Mariański A., *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018).
- OECD, *GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Paris 2003.
- OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris 1990.
- Opalek K., Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa*, PWN, Warszawa 1969.
- The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, red. P. Baker, P. Pistone, Cahiers de droit fiscal international vol. 100b, Sdu Uitgevers, Hague 2015.
- Szubielska D., *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018).
- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972.

## THE CHARTER OF TAXPAYER'S RIGHTS IN THE POLISH TAX SYSTEM IN THE LIGHT OF FOREIGN EXPERIENCE

**Summary.** The purpose of the article is not to discuss the form and content of the Charters of taxpayer's Rights in individual countries, but to make some generalizations based on the analysis of solutions functioning in different legal systems and proposed as part of international initiatives aimed at dissemination and unification of the Charter concept. These generalizations will be the basis for formulating, at the end of the article, preliminary conclusions regarding the possible role, form and content that the Charter could adopt in the circumstances of the Polish tax system.

**Keywords:** taxpayer's rights, taxpayer's protection, Charter of Taxpayer's Rights



Michał Wilk\*

## POTRZEBA WPROWADZENIA KARTY PRAW PODATNIKA W POLSCE

**Streszczenie.** Celem artykułu jest zbadanie potrzeby i zasadności wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce. Rozważania prowadzą do wniosku, że taka potrzeba istnieje i jest uzasadniona niewystarczającym poziomem ochrony praw podatnika w Polsce, represyjnością regulacji podatkowych, niską jakością legislacji podatkowej oraz praktyką naruszania praw podatnika przez organy podatkowe.

**Słowa kluczowe:** ochrona praw podatnika, Karta Praw Podatnika

### 1. WPROWADZENIE

Problematyka skatalogowania praw podatników (a nawet ich normatywizacji) co pewien czas pojawia się w debatach zarówno praktyków prawa podatkowego, jak i badaczy zajmujących się tematyką praw podatników. W ostatnich latach zainteresowanie tym obszarem prawa podatkowego zaczęło być widoczne również w kręgach podmiotów odpowiedzialnych za kreowanie polityki podatkowej współczesnych państw<sup>1</sup>. Wynika to z dynamicznie prowadzonych i zakrojonych na szeroką skalę prac nad walką ze zjawiskiem unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania, zwłaszcza w wymiarze transgranicznym (m.in. tzw. Plan BEPS).

---

\* Adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: mwilk@wpia.uni.lodz.pl

<sup>1</sup> Zob. szerzej L. Ceroni, *The Possible Introduction of a European Taxpayer Code: Objective and Potential Alternatives*, „European Taxation” 2014, no. 9, s. 392 i n.

Współczesne państwa dostrzegają, że wzrost ingerencyjności i represyjności prawa podatkowego powinien być równoważony wzrostem roli mechanizmów ochrony praw podatnika, w tym deklaracji i katalogów kart praw podatnika.

Celem niniejszego artykułu jest ustalenie, czy sytuacja prawnopodatkowa podatnika w obecnie funkcjonującym systemie podatkowym w Polsce uzasadnia stworzenie mechanizmu Karty Praw Podatnika, a jeśli tak, to czy instrument ten powinien przyjąć formę aktu prawnego.

## 2. STAN PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE I POZIOMU RESPEKTOWANIA PRAW PODATNIKÓW

Prawo podatkowe ze swej natury cechuje się wysokim poziomem ingerencyjności w prawa i wolności obywatelskie o fundamentalnym charakterze (w szczególności – własność). Wiąże się to m.in. z nierównością stron stosunku podatkowoprawnego, co wynika z inkwizycyjnego charakteru postępowania podatkowego, przewagą finansową oraz instytucjonalną organu podatkowego oraz dominacją w systemie prawa podatkowego tzw. metody samoobliczenia zobowiązania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek obliczenia kwoty podatku i wpłacenia jej na rachunek właściwego organu podatkowego. To podatnik zatem odpowiada za właściwe ustalenie zarówno stanu faktycznego, jak i stanu prawnego. Podatnik powinien więc znać prawo podatkowe i dokonać jego odpowiedniej wykładni. Błąd w tym zakresie rodzi, co do zasady, odpowiedzialność podatkową z tytułu powstania zaległości podatkowej, obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę, nierzadko zapłaty sankcji administracyjnych czy też poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej.

Pozycja prawna podatnika, wyznaczana przez cechy prawa podatkowego, w tym charakter stosunku podatkowoprawnego, ulega w Polsce, moim zdaniem, systematycznemu pogorszeniu w ostatnich latach. Ocena ta oparta jest na obserwacjach trzech obszarów: procesu stanowienia, zmian systemu podatkowego oraz sposobu stosowania prawa podatkowego w Polsce.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na pogorszenie się jakości procesu legislacyjnego w Polsce. W ostatnim czasie zaobserwować można zjawisko zwiększania się liczby projektów poselskich niepodlegających konsultacjom. Ponadto, nawet w przypadkach, w których konsultacje te są zarządzane (w odniesieniu do projektów opracowywanych przez Ministerstwo Finansów), terminy zgłoszenia uwag ze względu na obszerność projektowanych

zmian legislacyjnych nie pozwalają na kompleksowe i rzetelne odniesienie się do proponowanych rozwiązań prawnych. Domeną ostatnich miesięcy jest także nieznaną wcześniej praktyka uchwalania zmian w prawie podatkowym w najkrótszym możliwym terminie – nierzadko, niestety, bez dopracowania ostatecznego kształtu regulacji prawnych – a następnie przeprowadzania konsultacji publicznych dotyczących wydania objaśnień podatkowych do uchwalonych przepisów. Objasnienia podatkowe stanowią cenny instrument ochrony praw podatnika i – właściwie stosowane – mogą być istotnym elementem realizacji zasady pewności prawa. Narzędzie to nie może jednak służyć do kształtowania treści norm prawnych (nie ma, rzecz jasna, rangi aktu normatywnego) czy naprawiania wad, nieczytelności bądź niejasności dopiero co uchwalonego prawa. Obserwując zakres konsultacji publicznych prowadzonych w pracach nad objaśnieniami podatkowymi do takich regulacji jak np. przepisy wprowadzające obowiązek ujawniania schematów podatkowych, można sformułować tezę, że konsultacje w tym kształcie powinny być przeprowadzone w toku procesu ustawodawczego, co zaowocowałoby uchwaleniem ustawy o dużo wyższej jakości legislacyjnej.

Niewystarczające konsultacje projektowanych zmian w prawie podatkowym skutkują ponadto koniecznością zmieniania dopiero co uchwalonych przepisów – nierzadko nawet jeszcze przed ich wejściem w życie! Przykładem może być wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku lub darowizny. Zmiana ta motywowana była potrzebą walki z unikaniem opodatkowania. O ile istotnie wielokrotne darowizny środka trwałego, dzięki dopuszczeniu ich ponownej amortyzacji u obdarowanego, stanowiły element mechanizmu unikania opodatkowania, to trudno uzasadnić motywami przeciwdziałania temu zjawisku pozbawienie prawa do zaliczenia do kosztów odpisów amortyzacyjnych od majątku nabytego w drodze spadku. Ministerstwo Finansów szybko (jeszcze przed wejściem w życie tych kontrowersyjnych przepisów) przyznało, że zmiana w zakresie, w jakim dotyczyła spadkobrania, była niefortunna (stanowiła bowiem w istocie element walki z absurdalnie rozumianym, nieistniejącym z natury rzeczą zjawiskiem „optymalizacji podatkowej przez śmierć”), i wprowadziło niezbędne korekty. Tego zamieszania legislacyjnego można było uniknąć, przeprowadzając rzetelne konsultacje publiczne.

Prawo podatkowe ulega postępującemu skomplikowaniu, co w części wynika z rosnącej złożoności stosunków gospodarczych objętych obowiązkiem

podatkowym i jest procesem nieuniknionym. Skomplikowanie stosunków gospodarczych, a co za tym idzie – stosunków podatkowoprawnych, nie oznacza jednak, że przepisy prawa podatkowego muszą być nieczytelne, formułowane za pomocą zdań wielokrotnie złożonych, z licznymi, „wielopiętrowymi” odwołaniami wewnętrznymi (do przepisów danego aktu prawnego) czy zewnętrznymi (do innych aktów prawa). Zmieniające się otoczenie społeczno-gospodarcze stanowi wyzwanie dla prawodawcy, ale stopień jego skomplikowania nie uwalnia od odpowiedzialności za dbałość o jakość tworzonego prawa. Częste zmiany prawa podatkowego oraz niedostateczna ochrona praw nabytych czy interesów w toku w stosownych przepisach intertemporalnych przyczyniają się do spadku zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>2</sup>.

Konsekwencją wyżej przedstawionych zjawisk dotyczących stanowienia prawa podatkowego jest istotna trudność w ustaleniu praw i obowiązków przez podatnika, w tym zwłaszcza zakresu obowiązku podatkowego. Zagroženiem dla praw podatnika są także wprowadzane w ostatnich latach zmiany w systemie podatkowym, dokonywane pod hasłem przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. O ile realizacja tych celów jest jednym z największych wyzwań polityki podatkowej współczesnych państw i działania podejmowane w tym zakresie zasługują, co do kierunków, na pozytywną ocenę, to niepokojącym zjawiskiem jest absolutyzowanie tych założeń. Innymi słowy, spotkać się można, niestety, z tworzeniem regulacji prawnych wymierzonych przeciwko unikaniu czy uchylaniu się od opodatkowania, które uderzają również (a czasem głównie) w podatników, którym nie można postawić „zarzutu” podejmowania tych niezgodnych z literą czy duchem prawa działań. Brak proporcjonalności antyabuzyjnych regulacji prawnych narusza zaufanie podatnika do państwa oraz podaje w wątpliwość zgodność tego rodzaju norm z Konstytucją Rzeczypospolitej czy prawem Unii Europejskiej. Przykładem całych instytucji prawnych, którym można postawić zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, są wspomniane już wyżej regulacje odnoszące się do obowiązku ujawniania schematów podatkowych (zwłaszcza w zakresie, w jakim przepisy te godzą w tajemnicę zawodów zaufania publicznego)<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Zob. też R. Zelwiański, *Prawo podatnika do stabilnego prawa podatkowego*, [w:] *Godność człowieka a prawa ekonomiczne i socjalne*, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2003, s. 161 i n.

<sup>3</sup> M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2, s. 16.

Przykładem innych regulacji, które obniżają standard ochrony praw podatnika w Polsce, są m.in.: poszerzenie odpowiedzialności płatników, rygorystyczne zasady poboru podatku u źródła, przepisy wprowadzające możliwość blokady rachunków bankowych (tzw. system STIR), ograniczenia tajemnicy skarbowej w odniesieniu do największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych, systematyczne ograniczanie zakresu ochrony interpretacji indywidualnych, kontrowersyjne przepisy w zakresie tzw. *exit tax* czy radykalny wzrost sankcji administracyjnych i karnych.

Pozycja prawna podatnika wyznaczana jest także przez standardy stosowania prawa podatkowego. W tym obszarze dostrzec można praktyki naruszania praw podatnika w odniesieniu do różnych obszarów. Należy zwrócić uwagę na naruszenie uprawnień proceduralnych przysługujących stronie postępowania podatkowego. Spotkać się można ze zjawiskiem przerzucania „ciężaru dowodu” na stronę, włączania do postępowań podatkowych materiałów zgromadzonych w postępowaniach karnych bez umożliwienia stronie zweryfikowania tych materiałów, zastępowania zeznań strony czy świadka oświadczeniami bądź nieformalnym „przepytywaniem” np. pracowników przedsiębiorcy czy też nadużywanie przez organy podatkowe instytucji wezwań. Problemem jest również rażące i nieuzasadnione przedłużanie postępowań podatkowych. Rażącym przykładem naruszania praw podatnika jest nadużywanie instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego czy też wykorzystywanie egzekucji administracyjnej w celu, odpowiednio, zawieszenia oraz przerwania biegu terminu przedawnienia.

Wskazana już wyżej niepokojąca tendencja redukowania znaczenia instrumentów ochrony praw podatnika takich jak interpretacje indywidualne poprzez zmiany w prawie podatkowym „wzmacniana” jest praktyką nieuzasadnionego odmawiania wydawania tych interpretacji czy też kwestionowania mocy ochronnej już wydanych interpretacji.

Do „systemowych” niedoskonałości stosowania prawa podatkowego w Polsce zaliczyć można praktykę kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego u podatników, którzy zostali „wplątani” w oszustwa podatkowe – nabywając towary od nieuczciwych dostawców czy dokonując dostaw do przestępców podatkowych w ramach procedury wewnętrznej dostawy towarów. Organy podatkowe, nie mogąc odzyskać utraconego podatku od sprawców, starają się wyegzekwować należności publicznoprawne od drugiej strony transakcji. W praktyce spotkać się można ze swoistym paradoksem. Przedsiębiorcy, którzy niedostatecznie

zweryfikowali swoich kontrahentów, spotykają się z „zarzutem” niedochowania należytej staranności, a podatnikowi, który przedsięwziął daleko idące środki ostrożności, stawia się „zarzut” tworzenia pozorów legalnej działalności, co stawia podatników w sytuacji „bez wyjścia”.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że obserwowane w ostatnim czasie zmiany w sposobie stanowienia prawa podatkowego, zmiany kształtu prawa podatkowego oraz sposób stosowania prawa podatkowego w Polsce w istotny sposób przyczyniły się do pogorszenia sytuacji prawnej podatników i pogłębiły stan nierównowagi pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

W mojej ocenie wymaga to podjęcia niezwłocznych działań, których celem byłoby minimalizowanie dysproporcji uprawnień pomiędzy stronami stosunku podatkowoprawnego. Jednym z instrumentów, które mogłyby przyczynić się do poprawy sytuacji podatników w tym zakresie, jest przyjęcie Karty Praw Podatnika<sup>4</sup>.

### 3. KARTA PRAW PODATNIKA – CELE, FUNKCJE ORAZ FORMA

Celem wprowadzenia Karty Praw Podatnika jest poprawa stanu przestrzegania praw podatnika w Polsce. Cele te mogą być realizowane poprzez spełnienie dwóch podstawowych funkcji: informacyjnej oraz perswazyjnej. Karta, dostępna dla ogółu społeczeństwa i napisana prostym, przystępnym językiem, powinna inwentaryzować i porządkować prawa podatnika „rozsiane” obecnie po całym systemie prawnym. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do tych praw podatnika, które nie są w wyraźny sposób znormatywizowane (np. zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań czy zasada niedziałania prawa wstecz). Świadomość swoich praw jest punktem wyjścia do skutecznego ich egzekwowania przez podatnika, zwłaszcza w sytuacji, kiedy występuje on w sporze podatkowym bez profesjonalnego pełnomocnika.

Karta powinna także pełnić funkcję perswazyjną. Skatalogowanie praw podatnika w jednym miejscu, zwłaszcza w razie nadania Karcie rangi aktu prawnego, ułatwiłoby skuteczne posługiwanie się argumentacją prawną opartą na odwołaniu się do tych praw przez podatnika w sporze z organem podatkowym. Praktyka stosowania prawa pokazuje, że oparcie się przez stronę w postępowaniu podatkowym na zasadach i instytucjach prawnych nieujętych bezpośrednio w Ordynacji podatkowej rzadko jest skuteczne, a spór musi być wówczas rozstrzygany na etapie postępowania sądowno-administracyjnego.

<sup>4</sup> I. Hayes, *A Model Taxpayer's Charter – Why?*, „European Taxation” 2013, no. 10, s. 524.

Realizacja, choćby w pewnym zakresie, funkcji informacyjnej i perswazyjnej Karty Praw Podatnika pomogłaby w umocnieniu praw podatnika, co mogłoby w praktyce przełożyć się na poprawę kultury administrowania i zwiększenie zaufania do organów państwa. Pozytywnym skutkiem wzrostu zaufania do organów podatkowych mogłaby być realizacja zasady lojalności względem jednostki<sup>5</sup>, co mogłoby się przełożyć na zwiększenie lojalności względem państwa i w konsekwencji na wzrost dochodów budżetowych.

Praktyka współczesnych państw pokazuje, że karty praw podatnika mogą być przyjmowane w formie aktu prawnego bądź jako deklaratywne katalogi praw podatnika niemające charakteru normatywnego<sup>6</sup>. Ze względu na szczególne cechy polskiego systemu podatkowego (zarówno w aspekcie stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego) oraz biorąc pod uwagę potrzebę realizacji funkcji perswazyjnej Karty, w mojej ocenie Karta Praw Podatnika w Polsce powinna mieć formę ustawy<sup>7</sup>. Nie ulega wątpliwości, że przyjęcie modelu Karty jako aktu normatywnego stanowi niemałe wyzwanie legislacyjne, ale jest to, moim zdaniem, trud warty podjęcia. Normatywizacja niektórych zasad ogólnych czy, szerzej, praw podatnika oraz samej Karty mogłaby pomóc nie tylko w upowszechnieniu się katalogu praw podatnika w administracji skarbowej, ale także ułatwiłaby i przyspieszyłaby proces umieszczania praw podatnika w kontekście interpretacyjnym orzeczeń sądów administracyjnych. Rola orzecznictwa sądowego jest przy tym kluczowa dla efektywnej ochrony praw podatnika, zwłaszcza w zakresie wypełnienia zasad ogólnych treścią i przełożenia ich na praktykę stosowania prawa.

Karta powinna być krótka, zrozumiała, z czytelnym i wyczerpującym uzasadnieniem.

#### 4. WNIOSKI

Poziom ochrony praw podatnika w Polsce należy uznać za niewystarczającą. Postępująca represyjność regulacji podatkowych przyjmowanych przede wszystkim w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania

<sup>5</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 109.

<sup>6</sup> Zob. szerzej M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.

<sup>7</sup> W literaturze wskazuje się także na alternatywne sposoby umieszczania Karty Praw Podatnika w kontekście interpretacyjnym norm prawa podatkowego, np. poprzez zawarcie w Ordynacji podatkowej przepisu, który odsyłałby do katalogu praw podatnika zawartego w obwieszczeniu Ministra Finansów, zob. H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 308. W mojej ocenie proponowane rozwiązanie byłoby jednak niewystarczające dla efektywnej ochrony praw podatnika w Polsce.

i uchylaniu się od opodatkowania pogarsza pozycję prawną podatnika jako strony stosunku podatkowoprawnego. Na trudną sytuację podatnika wpływa także niska jakość legislacji podatkowej oraz praktyki naruszania praw podatnika na etapie stosowania prawa podatkowego. W związku z tym współcześnie istotnym wyzwaniem dla polityki podatkowej w Polsce staje się opracowanie efektywnych instrumentów ochrony praw podatnika. Jednym z takich mechanizmów może być Karta Praw Podatnika.

Skuteczność Karty zależy od tego, w jakim stopniu realizować będzie przede wszystkim funkcję informacyjną (budzenie świadomości podatników co do istnienia katalogu ich praw) oraz funkcję perswazyjną (wzmocnienie argumentacji strony w sporze podatkowym). W mojej ocenie jedynym rozwiązaniem, które może doprowadzić do realizacji tych funkcji, jest przyjęcie Karty w formie ustawowej.

## BIBLIOGRAFIA

- Ceroni L., *The Possible Introduction of a European Taxpayer Code: Objective and Potential Alternatives*, „European Taxation” 2014, no. 9.
- Dzwonkowski H., Duda M., Gorąca J., *Zakres i treść istniejącej i pożądananej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Hayes I., *A Model Taxpayer's Charter – Why?*, „European Taxation” 2013, no. 10.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Wilk M., *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2.
- Zelwiański R., *Prawo podatnika do stabilnego prawa podatkowego*, [w:] *Godność człowieka a prawa ekonomiczne i socjalne*, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2003.

## THE NEED OF INTRODUCTION OF TAXPAYER'S CHARTER IN POLAND

**Summary.** The article aims at the examination of the need of introduction of Taxpayer's Charter in Poland. The Author concludes that such a need exists and is justified by the insufficient level of the protection of taxpayer's rights, deterrence of tax law regulations, low level of tax legislation and the practice of violation of taxpayer's rights by tax authorities.

**Keywords:** taxpayer's protection, Taxpayer's Rights Charter



# PROJEKT USTAWY KARTA PRAW PODATNIKA Z UZASADNIENIEM

## Ustawa z dnia ..... Karta praw podatnika

### Preambuła

Mając na względzie rolę podatków w demokratycznym państwie prawnym i uznając, że państwo i samorząd terytorialny są zobowiązane do dbałości o prawa podmiotów, które umożliwiają ich działanie, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym w szczególności podatki, stanowi się Kartę Praw Podatnika. Celem Karty jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, w tym poprzez odpowiednie wyważenie interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym oraz podniesienie świadomości społecznej praw podatnika.

### Rozdział 1 Postanowienia wstępne

#### Art. 1 Zakres podmiotowy ustawy

1. Unormowania ustawy stosuje się do podatników, a także innych podmiotów, których prawa i obowiązki są regulowane przepisami prawa podatkowego, w tym w szczególności płatników, inkasentów, osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych.

2. Ilekroć w ustawie jest mowa o podatniku rozumie się przez to również inne podmioty, o których mowa w ust. 1.

### **Art. 2**

#### **Obowiązek informacyjny organów podatkowych w zakresie praw podatnika**

1. Organy podatkowe publikują na swoich stronach Internetowych Kartę Praw Podatnika.
2. Wszczynając postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową organy podatkowe doręczają podatnikowi egzemplarz Karty Praw Podatnika.

### **Rozdział 2**

#### **Prawo do dobrego prawodawstwa podatkowego**

### **Art. 3**

#### **Obowiązek odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i interesu prywatnego w prawie podatkowym**

1. Prawo podatkowe tworzone jest z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych, z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego jak i prywatnego, w tym w szczególności poprzez odpowiednie konsultowanie projektów przepisów prawa podatkowego.
2. Wszystkie projekty przepisów prawa podatkowego, w tym w szczególności projekty poselskie, są poddawane konsultacjom z udziałem podatników, przedstawicieli organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych.

### **Art. 4**

#### **Pewność prawa podatkowego**

1. Podatnik ma prawo do ochrony praw nabytych i interesów w toku.
2. Należy zapewnić odpowiedni czas między ogłoszeniem przepisu prawa podatkowego a jego wejściem w życie (*vacatio legis*), umożliwiający podatnikowi dostosowanie się do nowych unormowań.
3. Prawo nie działa wstecz, chyba że na korzyść podatnika.
4. Organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.
5. Podatnik ma prawo do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie następujące w rozsądnym i przewidywalnym czasie.

**Art. 5****Jawność prawa podatkowego**

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma obowiązek urzędowej publikacji ujednoliconych tekstów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego.
2. Przepisy prawa podatkowego są tworzone i przyjmowane w ramach jawnych procedur prawodawczych, co oznacza także publikowanie rządowych założeń i projektów przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem w celu poddania ich konsultacjom publicznym i zapewnienie jawności debat parlamentarnych oraz debat w organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

**Art. 6****Komunikatywność prawa podatkowego**

1. Podatnik ma prawo do jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego.
2. Organy podatkowe wspierają podatnika w wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw, w tym w szczególności udzielając informacji o prawidłowym sposobie rozumienia i stosowania przepisów prawa podatkowego.
3. Zastosowanie się przez podatnika do informacji udzielonej przez organ podatkowy w formie przewidzianej w przepisach nie może mu szkodzić, w tym w szczególności nie może być podstawą do zastosowania sankcji podatkowych, karnych i karnych skarbowych oraz żądania zapłaty odsetek od zaległości podatkowych.
4. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści normy prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.
5. Niezrozumiały przepis prawa podatkowego nie może być podstawą zastosowania sankcji podatkowych, karnych i karnych skarbowych.

**Rozdział 3****Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych****Art. 7****Zapłata podatku w prawidłowej wysokości i zwrot należnej nadpłaty**

1. Podatnik ma prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych.
2. Podatnik ma prawo do korekty złożonych deklaracji.

3. Podatnik ma prawo do zainicjowania postępowania w celu stwierdzenia, czy doszło do powstania nadpłaty.
4. Podatnik ma prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty w rozsądnym terminie.

### **Art. 8**

#### **Ulgi i zwolnienia**

1. Podatnik ma prawo do ulg i zwolnień, których zastosowanie zależy od spełnienia przesłanek jasno określonych w przepisach.
2. Prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku przysługuje podatnikowi w każdym czasie, chociaż nie dłużej niż przez okres odpowiadający przedawnieniu zobowiązania podatkowego.
3. Podatnik ma prawo do ulgi w zapłacie zobowiązań podatkowych lub do umorzenia zaległości podatkowej, jeśli przemawiają za tym wartości konstytucyjne, w szczególności ochrona godności jednostki, minimum egzystencji, ochrona rodziny albo zasada ochrony źródeł podatku.

### **Rozdział 4**

#### **Prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary**

### **Art. 9**

#### **Domniemanie rzetelności wykonania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego**

1. Domniemywa się prawidłowość wykonania przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że obowiązki nie zostały prawidłowo wykonane.
2. Domniemywa się prawidłowość deklaracji złożonej przez podatnika, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że deklaracja jest nieprawidłowa albo deklaracja zostanie skutecznie skorygowana.
3. Niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

### **Art. 10**

#### **Domniemanie dobrej wiary**

Domniemywa się dobrą wiarę podatnika, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że podatnik działał w złej wierze.

## **Rozdział 5**

### **Prawo do prywatności**

#### **Art. 11**

#### **Ochrona danych i dostępu do nich**

1. Organy podatkowe gromadzą i przetwarzają jedynie takie informacje dotyczące podatnika i jego spraw, które pozostają w związku z wykonywaniem obowiązków i korzystaniem z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego.
2. Organy podatkowe wykorzystują informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w zakresie dozwolonym prawem.
3. Podatnik ma prawo dostępu do informacji dotyczących jego i jego spraw gromadzonych i przetwarzanych przez organy podatkowe oraz do informacji o sposobie i zakresie ich wykorzystania.

#### **Art. 12**

#### **Zachowanie informacji w tajemnicy**

1. Organy podatkowe zachowują informacje dotyczące podatnika i jego spraw w tajemnicy.
2. Organy podatkowe przekazują innym podmiotom informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w przypadkach i w zakresie dozwolonym ustawą lub umową międzynarodową.

## **Rozdział 6**

### **Prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych**

#### **Art. 13**

#### **Rzetelne postępowanie administracyjne i sądowe w sprawach podatkowych**

1. Podatnik ma prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, w tym w szczególności prawo do czynnego udziału w tych postępowaniach.
2. Organy podatkowe i sądy rozstrzygając sprawę podatkową mają obowiązek działać w sposób budzący zaufanie, kierując się zasadami bezstronności i równego traktowania.

3. Organy podatkowe i sądy, rozstrzygając sprawę podatkową, mają obowiązek uwzględniać interes publiczny i słuszny interes podatnika.

#### **Art. 14**

##### **Efektywność postępowania administracyjnego**

1. Organy podatkowe mają obowiązek działać w sprawie wnikliwie i szybko, dążąc do ograniczenia kosztów własnych i kosztów podatnika.
2. Organy podatkowe mają obowiązek podejmować działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla podatnika.
3. Organy podatkowe mają obowiązek dążyć do załatwienia sprawy we współpracy i porozumieniu z podatnikiem.

#### **Art. 15**

##### **Zakaz wykorzystania materiałów zgromadzonych niezgodnie z prawem**

Materiały zgromadzone sprzecznie z prawem nie stanowią dowodów.

#### **Art. 16**

##### **Informacje o podejmowanych przez organy podatkowe czynnościach i rozstrzygnięciach oraz ich przesłankach**

1. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach czynności kontrolnych lub wymiarowych podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe.
2. Podatnik ma prawo do zawiadomienia o zamiarze podjęcia wobec niego czynności kontrolnych lub wymiarowych, z wyjątkiem przypadków jasno określonych w przepisach ustaw.
3. Podatnik ma prawo wglądu do akt sprawy podatkowej w postępowaniu administracyjnym i sądowym.
4. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o zgromadzonym materiale dowodowym i ustaleniach faktycznych w sprawie.
5. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów.

#### **Art. 17**

##### **Reprezentacja podatnika**

1. Podatnik ma prawo do bycia reprezentowanym w postępowaniu administracyjnym i sądowym przez zawodowego pełnomocnika lub członka najbliższej rodziny, a w postępowaniu administracyjnym także przez innego pełnomocnika.

2. Podatnicy, którzy nie posiadają wystarczających środków mają prawo do bezpłatnej pomocy prawnej w postępowaniu administracyjnym i sądowym w zakresie, w jakim jest to niezbędne dla zapewnienia skutecznej ochrony ich praw.
3. Zawodowy pełnomocnik ma prawo zgłaszać ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz Rzecznikowi Praw Obywatelskich przypadki rażącego naruszenia praw podatnika.

## **Rozdział 7**

### **Prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych**

#### **Art. 18**

##### **Informacja o środkach zaskarżenia**

Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przysługujących mu środkach zaskarżenia.

#### **Art. 19**

##### **Kontrola instancyjna rozstrzygnięcia podatkowego**

Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego.

#### **Art. 20**

##### **Kontrola sądowa rozstrzygnięcia podatkowego**

1. Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego przez niezależny sąd w toku dwuinstancyjnego postępowania sądowego.
2. Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego, nawet jeśli nie skorzystał z prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej.
3. Brak środków na poniesienie kosztów postępowania nie może ograniczać podatnikowi prawa do sądu.

#### **Art. 21**

##### **Zakaz rozstrzygnięcia na niekorzyść skarżącego (zakaz *reformationis in peius*)**

Wniesienie środka zaskarżenia nie może pogarszać sytuacji podatnika w postępowaniu administracyjnym i sądowym w sprawach podatkowych.

## **Art. 22**

### **Prawo do ochrony przed przedwczesną egzekucją**

Środki egzekucyjne nie mogą być stosowane przed rozpatrzeniem środków zaskarżenia przeciw wykonalności decyzji.

## **Rozdział 8**

### **Obowiązek miarkowania sankcji**

## **Art. 23**

### **Zakaz podwójnego lub nieproporcjonalnego karania**

1. Sankcje i odpowiedzialność karna i karna skarbową są stanowione i nakładane z uwzględnieniem zasady proporcjonalności.
2. Zakazane jest nakładanie podwójnej sankcji (podatkowej i karnej lub karnej skarbowej) za ten sam czyn stanowiący naruszenie normy przepisów prawa podatkowego.

## **Rozdział 9**

### **Prawo do naprawienia szkody**

## **Art. 24**

### **Naprawienie szkody wyrządzonej działaniem lub zaniechaniem organów podatkowych**

Podatnik ma prawo do naprawienia szkody wyrządzonej niezgodnym z prawem działaniem lub zaniechaniem organów podatkowych.

## **Rozdział 10**

### **Kontrola przestrzegania praw podatnika**

## **Art. 25**

### **Obowiązek informacyjny sądu administracyjnego**

Sąd administracyjny ma obowiązek poinformowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym dostrzeżonym rażąco naruszeniu praw podatnika przez organy podatkowe



**Art. 26****Obowiązek informacyjny ministra właściwego  
do spraw finansów publicznych**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych corocznie składa Sejmowi sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem informacji sądów i pełnomocników zawodowych o rażących naruszeniach praw podatnika oraz ocen, wniosków i rekomendacji sformułowanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

**Art. 27****Obowiązek informacyjny samorządowych organów podatkowych**

Samorządowy organ podatkowy corocznie składa organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika.

**Art. 28****Uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich**

Rzecznik Praw Obywatelskich, działając w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw podatnika, ma prawo wglądu do akt postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, udziału w postępowaniu, żądania wyjaśnień od organów podatkowych i formułowania ocen, wniosków i rekomendacji.

**Rozdział 11****Wejście w życie****Art. 29****Wejście w życie**

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

**Uzasadnienie**

Proponowana ustawa jest wyrazem założenia, że państwo i samorząd terytorialny są zobowiązane do dbałości o prawa podmiotów, które umożliwiają ich działanie, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym w szczególności podatki. W myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstawy opodatkowania i zapłacie należnej kwoty podatku, należy zagwarantować mu przestrzeganie zasady ekonomiczności

opodatkowania, a także standardów przyzwoitej legislacji i rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Celem ustawy jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Ustawa ma również na celu podniesienie świadomości społecznej praw podatnika. Cele te zostały wprost wyrażone w Preambule ustawy.

Ustawa wprowadza do polskiego systemu podatkowego nową instytucję, to jest Kartę Praw Podatnika, rozumianą jako tekst normatywny, w którym w związku sposób określone są podstawowe prawa podatników, którym odpowiadają obowiązki organów podatkowych.

Karta Praw Podatnika jest instytucją znaną wielu systemom podatkowym. Posiadanie karty jest międzynarodowym, uznanym standardem, zatem jej brak w polskim systemie podatkowym jest wyrazem nienadążania za najlepszymi praktykami światowymi.

Praktyka międzynarodowa wskazuje, że karty mogą mieć postać przepisów prawa powszechnie obowiązującego, gdy pochodzą od władzy ustawodawczej, lub jednostronnej deklaracji administracji podatkowej. Większość kart w państwach OECD pochodzi od administracji podatkowej i ma charakter niewiążący<sup>1</sup>, przybierając postać niewiążących deklaracji, broszur informacyjnych czy mniej lub bardziej wiążących wewnętrznych regulaminów czy interpretacji ogólnych<sup>2</sup>. Jednakże Doświadczenia innych państw wskazują, że znacznie bardziej efektywne są karty mające formę ustawy<sup>3</sup> i w wielu państwach karty przybrały formę ustawową. Także w polskich realiach znacznie bardziej efektywna będzie karta przyjęta w formie ustawowej. Siła oddziaływania na praktykę stosowania prawa podatkowego karty o charakterze normatywnym będzie z pewnością większa, niż gdyby poprzestać na dokumencie deklaratywnym pochodzącym od administracji podatkowej. W tym kontekście warto też zauważyć, że polska administracja podatkowa opublikowała na swoich stronach swoistą deklarację praw i obowiązków podatnika<sup>4</sup>. Deklaracja ta nie posiada jednak żadnego

<sup>1</sup> *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, red. P. Baker, P. Pistone, „Cahiers de droit fiscal international” 2015, vol. 100b, s. 75.

<sup>2</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, London 2013, s. 162.

<sup>3</sup> *Ibidem*, s. 20, 26, 33.

<sup>4</sup> Ministerstwo Finansów, *Uprawnienia i obowiązki podatnika*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika> (dostęp: 18.01.2018).

waloru prawnego, a podatnicy w dużej mierze nie wiedzą o niej. W konsekwencji, deklaracja ta nie ma żadnego znaczenia w praktyce. Ponadto, tylko forma ustawowa, jako wyraz pewnego samozwiązania ustawodawcy, daje nadzieję na poprawę praktyki tworzenia prawa podatkowego.

Karty najczęściej przyjmują formę odrębnych dokumentów (normatywnych lub deklaracyjnych). Niekiedy za kartę uznaje się dostatecznie wyodrębnioną część ogólnych ustaw podatkowych, skupiającą przepisy dotyczące podstawowych praw (i obowiązków) podatników. Nie każdy podatnik ma jednak świadomość obowiązywania, zawartości i roli takich aktów prawnych jak Ordynacja podatkowa. Ponadto podatnicy często unikają sięgania bezpośrednio do aktów prawnych, zniechęceni ich dużą objętością, stopniem złożoności i szczególnie, trudnym niekiedy do zrozumienia, językiem. Dlatego lepszym rozwiązaniem wydaje się karta w formie odrębnego dokumentu, mającego charakter normatywny, lecz znacznie krótszego i napisanego prostszym językiem niż inne akty prawne z zakresu prawa podatkowego.

Próbie włączenia postanowień typowych dla kart do treści Ordynacji podatkowej podjęła Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>5</sup>, i choć inicjatywa ta zasługuje na pozytywną ocenę, najlepszym dla Polski rozwiązaniem jest odrębny dokument normatywny, przyjęty już teraz i czerpiący z wyników prac Komisji Kodyfikacyjnej, a także z wcześniejszych projektów kart, deklaracji i przepisów ogólnych prawa podatkowego opracowanych przez przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego<sup>6</sup>. Ze względu na szeroką reprezentację grup zainteresowanych prawem podatkowym w pracach nad projektem Deklaracji Praw Podatnika podpisaney dnia 18 maja 2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych<sup>7</sup> właśnie ten dokument przyjęto jako punkt wyjścia w pracach nad

<sup>5</sup> Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).

<sup>6</sup> Zob. A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018); CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.

<sup>7</sup> Zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Oleśńska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie

projektem ustawy, jednocześnie czerpiąc z rozwiązań zawartych w projekcie Ordynacji podatkowej oraz w projektach przedstawionych przez poszczególnych przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. Źródłem inspiracji był też Kodeks postępowania administracyjnego<sup>8</sup>. Sięgnięto również do rezultatów prac międzynarodowych<sup>9</sup>. W projekcie uwzględniono też uwagi zgłoszone przez uczestników dwóch konferencji „Karta Praw Podatnika”, które odbyły się w Łodzi w dniu 12 marca 2018 r. i w Warszawie w dniu 26 marca 2019 r.

W obliczu licznych i częstych zmian w polskim prawie podatkowym, niekiedy godzących w prawa podatnika oraz niestety nadal występujących naruszeń praw podatnika w procesie stosowania prawa, wprowadzenie karty jako nowego instrumentu wzmacniającego ochronę tych praw, zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego, jest obecnie konieczne. Prawo podatkowe silnie ingeruje w prawa podatnika, a organ podatkowy, również jako gospodarz postępowania podatkowego, dysponuje naturalną przewagą nad podatnikiem. Instrumenty takie jak Karta Praw Podatnika są konieczne, aby łagodzić skutki istniejącej nierównowagi oraz zwiększać zaufanie podatnika do państwa, oparte na przekonaniu, że państwo przywiązuje należyłą wagę do ochrony praw podatnika.

Podstawowym zadaniem proponowanej karty nie jest przyznanie podatnikom nowych praw, bo te wynikają już z Konstytucji, a także z ustaw szczegółowych prawa proceduralnego i materialnego. Karta ma za zadanie wzmocnić ochronę tych praw, poprzez usystematyzowanie ich w formie zasad systemu prawa podatkowego, to jest norm zawartych bezpośrednio w prawie pozytywnym i cechujących się szczególną doniosłością dla systemu prawa podatkowego jako całości, poszczególnych jego części i instytucji. Normy zapisane w karcie, z istoty swej bardziej ogólne, podlegają uszczegółowieniu w innych ustawach, w tym w szczególności w Ordynacji podatkowej. Normy zapisane w karcie należy stosować łącznie z innymi

---

grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego w dniu 18 maja 2011 r. podczas Dnia Ochrony Praw Podatnika w Warszawie, <https://krdp.pl//aktualnosciami.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2096.

<sup>9</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter...*; zob. też Komisja Europejska, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, s. 1, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp: 7.11.2017).

normami albo bezpośrednio i samodzielnie. Normy te powinny stanowić też kontekst interpretacyjny dla całego systemu prawa podatkowego, wszystkich pozostałych przepisów prawa podatkowego.

W niektórych obszarach proponowana karta uzupełnia dotychczasowy katalog praw podatnika albo wyraża wprost prawa, których obowiązywanie obecnie jest niekiedy kwestionowane, choć nie powinno być. Jednakże nawet wówczas, gdy proponowana karta powtarza jedynie prawa, które wynikają już z innych przepisów, ma do odegrania ważną rolę porządkującą, wzmacniającą oraz edukacyjną. Karta w formie krótkiej ustawy ułatwi podatnikom, szczególnie tym nie korzystającym z usług profesjonalnych pełnomocników, odnalezienie i powołanie konkretnej podstawy prawnej dla ochrony ich praw. Z analizy praktyki wynika bowiem, że niekiedy niemożliwość wskazania konkretnego przepisu będącego źródłem danego prawa, istotnie osłabia ochronę tego prawa.

Ustanowione w karcie liczne obowiązki informacyjne są wyrazem roli edukacyjnej, jaką karta ma odegrać wobec podatników i przedstawicieli administracji podatkowej.

Rozdział pierwszy ustawy zawiera postanowienia wstępne.

W artykule pierwszym wyznaczono zakres podmiotowy ustawy, wskazując, że jej unormowania stosuje się nie tylko do podatników, lecz również do innych podmiotów, których prawa i obowiązki są regulowane przepisami prawa podatkowego, przykładowo wymieniając płatników, inkasentów, osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe oraz następców prawnych w prawie podatkowym. Sprecyzowano również, że ilekroć w ustawie mowa jest o podatniku, rozumie się przez to również inne podmioty, których prawa i obowiązki są regulowane przepisami prawa podatkowego. Przyjęcie otwartego katalogu podmiotów objętych postanowieniami ustawy było konieczne dla skutecznej ochrony praw wszystkich podmiotów ponoszących koszty i konsekwencje obowiązywania unormowań podatkowych, czy to w postaci obowiązku poniesienia ciężaru podatku, odpowiedzialności podatkowej, czy obowiązków instrumentalnych.

W artykule drugim wprowadzono podstawowe obowiązki informacyjne w zakresie praw podatnika dla organów podatkowych: obowiązek publikowania treści ustawy Karta Praw Podatnika na stronach internetowych organów podatkowych oraz obowiązek przekazywania podatnikowi egzemplarza ustawy przy wszczęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Wprowadzenie tych obowiązków

jest konieczne dla realizacji celu edukacyjnego karty i podniesienia świadomości obowiązywania prawa podatnika zarówno wśród administracji podatkowej, jak i podatników.

W rozdziale drugim uregulowano prawo do dobrego prawodawstwa podatkowego, którego korelatem jest obowiązek prawodawcy tworzenia prawa podatkowego spełniającego kryteria „dobrego prawa podatkowego”.

Jak wynika z artykułu trzeciego, dobre prawo podatkowe, to prawo tworzone z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych oraz z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego jak i prywatnego. W prawie podatkowym, które jest dziedziną prawa szczególnie ingerencyjną, interesy te powinny być odpowiednio wyważone. Odpowiedniemu wyważeniu tych interesów służy w szczególności konsultowanie projektów przepisów prawa podatkowego z podatnikami, przedstawicielami organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych, a także uwzględnianie słuszych postulatów tych grup interesów. Prawo podatkowe musi być tworzone z poszanowaniem istoty prawa własności, zasady ochrony źródeł podatku i zasady zdolności płatniczej. Nie może zagrażać egzystencji podatnika i podejmowaniu oraz kontynuowaniu działalności zarobkowej, w tym działalności gospodarczej.

Dobre prawo podatkowe musi gwarantować podatnikowi pewność, o czym stanowi artykuł czwarty. Pewność w prawie podatkowym to ochrona praw nabytych i interesów w toku, a także wpływ odpowiednio długiego czasu między urzędowym ogłoszeniem przepisu, a jego wejściem w życie, tak by podatnik mógł przygotować się do nowego stanu prawnego, odpowiednio układając swoje sprawy. Długość tego okresu powinna zawsze zależeć od tego, jak liczne i jak poważne zmiany są wprowadzane. Pewność prawa to również zakaz działania prawa wstecz, z wyjątkiem gdy nowe prawo działa na korzyść podatnika. O ile dopuszczalne jest wprowadzenie z mocą wsteczną unormowań, które regulują sytuację podatnika w sposób bardziej dla niego korzystny niż dotychczasowe normy, to niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym jest wprowadzanie unormowań, które określałyby w sposób mniej dla podatnika korzystny skutki podatkowe zdarzeń przeszłych. Podatnik nie może też być zaskakiwany zmieniającym się sposobem stosowania i rozumienia przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Artykuł czwarty stanowi zatem także, że organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie mogą odstępować od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym

i prawnym. Pewność w prawie podatkowym to również prawo podatnika do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie następujące w rozsądnym i przewidywalnym czasie. Podatnik, który szczególnie w ramach systemu samoobliczenia podatku, ponosi ryzyko prawidłowego odczytania i zastosowania niejednokrotnie zawiłych i niejasnych przepisów prawa podatkowego, ma prawo w stosownym czasie uzyskać pewność, co do tego, że sposób realizacji przez niego obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego nie będzie kwestionowany i że nie poniesie już negatywnych konsekwencji nieprawidłowości w tym zakresie. Brak przewidywalności terminu przedawnienia, czyni z przedawnienia instytucję iluzoryczną, dlatego w artykule czwartym podkreślono prawo podatnika do przedawnienia następującego w przewidywalnym terminie.

Artykuł piąty stanowi, że dobre prawo podatkowe musi być jawne dla podatnika. Podatnik w każdym czasie musi mieć możliwość zapoznania się z treścią przepisów prawa podatkowego w aktualnym brzmieniu. W obliczu częstych zmian przepisów prawa podatkowego, konieczna jest urzędowa publikacja ujednoczonych tekstów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego. Obowiązkiem tym obciążono ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Jawność dla podatnika to również tworzenie i przyjmowanie przepisów prawa podatkowego w ramach jawnych procedur prawodawczych. Wśród składowych jawności procesu tworzenia i przyjmowania przepisów, szczególną uwagę należy zwrócić na publikowanie rządowych założeń i projektów przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem w celu poddania ich konsultacjom publicznym. Jak już wskazano, konsultacje publiczne mogą przyczynić się do odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego. Ponadto publikacja wspomnianych założeń i projektów jest składową pewności prawa podatkowego, jeśli podatnik z odpowiednim wyprzedzeniem może się zapoznać z planowanymi zmianami w zakresie prawa podatkowego. Istotną rolę ogrywa również zapewnienie jawności debat parlamentarnych oraz debat w organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

Dobre prawo podatkowe musi być komunikatywne: zrozumiałe i jasne. Artykuł szósty wprost stanowi o prawie podatnika do zrozumiałego i jasnego prawa podatkowego. Dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego oraz dla ochrony podatników przed skutkami obowiązywania niedostatecznie jasnych i zrozumiałych przepisów, organy podatkowe, jako przedstawiciele państwa i jednostek samorządu terytorialnego ponoszą odpowiedzialność za jakość obowiązujących przepisów, muszą

wspierać podatników w wykonywaniu ich obowiązków i praw, w szczególności udzielając informacji o prawidłowym sposobie rozumienia i stosowania przepisów. Jeśli podatek zastosuje się do informacji udzielonej przez organ podatkowy w przewidzianej prawem formie, nie może ponieść z tego powodu szkody. W projektowanych przepisach mowa o informacjach udzielonych w przewidzianej w prawie formie, na przykład w formie interpretacji indywidualnej, interpretacji ogólnej, objaśnień podatkowych, aby odpowiednio wyważyć interes publiczny i prywatny, a zarazem zwiększyć pewność, co do przypadków, gdy ochrona przysługuje, szczególnie, że skutki ochronne określono dość szeroko. W szczególności zastosowanie się do udzielonej w przewidzianej prawem formie informacji, którego skutkiem była nieprawidłowa realizacja obowiązków nałożonych przepisami prawa podatkowego, nie może być podstawą do zastosowania żadnych sankcji podatkowych, karnych lub karnych skarbowych, ani żądania odsetek od zaległości podatkowych. Ponadto, całą odpowiedzialność za odpowiednią jakość przepisów podatkowych ponosi prawodawca, a zatem niedające się usunąć wątpliwości co do treści normy prawa podatkowego muszą być rozstrzygane na korzyść podatnika, a niezrozumiałe przepisy prawa podatkowego nie mogą być podstawą zastosowania sankcji podatkowych, karnych lub karnych skarbowych.

W rozdziale trzecim uregulowano prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych.

Artykuł siódmy dotyczy prawa do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości i do zwrotu należnej nadpłaty. Podatek ma prawo do tego, by płacić tylko taką kwotę podatku, jaka wynika z prawidłowo interpretowanych i stosowanych przepisów prawa podatkowego, co oznacza kwotę nie większą i nie mniejszą niż określono w przepisach, również z uwzględnieniem przewidzianych prawem ulg i zwolnień oraz zastosowaniem innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku, o czym mowa w kolejnym, ósmym artykule. Dla realizacji prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, konieczne jest, by podatek mógł skorygować złożoną deklarację lub zainicjować postępowanie mające na celu stwierdzenie, czy doszło do powstania nadpłaty. Jeśli doszło do powstania nadpłaty, jej zwrot powinien nastąpić w rozsądnym terminie.

Przesłanki zastosowania ulg i zwolnień powinny być jasno i precyzyjnie określone w przepisach, co wyrażono w artykule ósmym. Spełnienie



tych przesłanek, daje podatnikowi prawo do skorzystania z ulg i zwolnień i organy podatkowe nie mogą w sposób arbitralny pozbawiać podatnika tego prawa, kierując się nieprawidłowym założeniem, że ulga czy zwolnienie stanowi rozwiązanie wyjątkowe, a interes publiczny wymaga pobrania podatku w możliwie najwyższej kwocie. Interes publiczny wymaga bowiem pobrania podatku tylko w prawidłowej kwocie, wynikającej z przyjętych w ramach mechanizmów demokratycznych przepisów podatkowych. Prawa podatnika i wierzyciela podatkowego, czyli państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, muszą pozostawać w równowadze, również czasowej. Prawo do ulg i zwolnień i korzystania z innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku musi zatem przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, choć nie dłużej niż do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym samym bowiem czasie organy podatkowe mają prawo do egzekwowania obowiązków podatnika. Prawa do skorzystania z ulg i zwolnień nie może ograniczać nadmierny formalizm, czy terminy na wyrażenie woli skorzystania z ulgi krótsze niż termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odpowiednie wyważenie interesu publicznego i prywatnego wymaga też tego, by podatnik miał prawo do ulgi w zapłacie zobowiązań podatkowych lub do umorzenia zaległości podatkowej, jeśli będą za tym przemawiać wartości konstytucyjne, w tym w szczególności konieczność ochrony godności jednostki, ochronnych rodziny, ochrony minimum egzystencji, a także zasada ochrony źródeł podatku. W niektórych bowiem sytuacjach, rezygnacja przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego z należności podatkowej, choć stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowana, lepiej realizuje wartości konstytucyjne i interes publiczny.

Podatnik jako słabsza, podporządkowana strona stosunku podatkowo-prawnego, ma prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary, o czym mowa w rozdziale czwartym. Prawo podatkowe jako gałąź prawa o charakterze ingerencyjnym, podobnie jak prawo karne, musi w tym zakresie ustanawiać domniemania służące ochronie praw podmiotu podporządkowanego.

W artykule dziewiątym wprost postanowiono, że deklarację złożoną przez podatnika należy uważać za prawidłową, dopóki organ podatkowy zgodnie z regułami postępowania dowodowego i prawidłowego rozumowania, nie wykaże jej nieprawidłowości. Również dokonanie skutecznej korekty deklaracji, pozbawia poprzednio złożoną deklarację waloru

prawidłowości. Ponieważ złożenie prawidłowej deklaracji podatkowej jest tylko jednym z obowiązków podatnika, w ustępie pierwszym wprowadzono szersze domniemanie, że podatnik prawidłowo wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Domniemanie to może zostać obalone, jeśli organ podatkowy wykaże, że obowiązki nie zostały prawidłowo wykonane. Artykuł dziewiąty stanowi też o rozstrzygnięciu na korzyść podatnika wątpliwości co do stanu faktycznego, których nie udało się usunąć mimo przeprowadzenia wyczerpującego postępowania dowodowego. Unormowanie to nie znajdzie zastosowania, jeśli przepisy wprost wymagają od podatnika wykazania określonych faktów. Wówczas zgromadzenie dowodów umożliwiających rozstrzygnięcie wątpliwości co do tych faktów jest bowiem obowiązkiem podatnika.

Artykuł dziesiąty wprowadza nową jakość normatywną: uregulowane wprost domniemanie działania podatnika w dobre wierze, a zatem domniemanie, że podatnik nie wiedział i mimo dochowania odpowiedniej staranności nie mógł wiedzieć o nieprawidłowościach w realizacji obowiązków z zakresu prawa podatkowego przez niego bądź jego kontrahentów, czy o oszustwach podatkowych popełnionych przez tych drugich. Domniemanie to zostaje obalone, jeśli organ podatkowy wykaże, że podatnik działał w złej wierze. Punktem wyjścia w każdym postępowaniu powinno zatem być przyjęcie założenia dobrej wiary podatnika i określanie skutków podatkowych zgodnie z tym założeniem. Dopiero wykazanie zgodnie z regułami postępowania dowodowego i prawidłowego rozumowania, że podatnik działał w złej wierze, uprawnia organy podatkowe do określania skutków podatkowych będących następstwem działania przez podatnika w złej wierze. Brak takiego domniemania wyrażonego wprost w dotychczas obowiązujących przepisach stanowi istotne zagrożenie dla podatnika, choć samo obowiązywanie takiego domniemanie nie powinno budzić wątpliwości w demokratycznym państwie prawnym, w którym w zakresie postępowania podatkowego obowiązuje domniemanie prawidłowości zadeklarowanej przez podatnika kwoty podatku, a także zasada prawdy obiektywnej.

W rozdziale piątym uregulowano bardzo ważne prawo do prywatności.

Artykuł jedenasty poświęcono kwestii prawa do ochrony danych oraz prawa dostępu podatnika do dotyczących go danych będących w posiadaniu organów podatkowych. Organy podatkowe mogą gromadzić i przetwarzać jedynie takie informacje dotyczące podatnika i jego spraw, które

pozostają w odpowiednim związku z realizacją jego obowiązków podatkowych i praw z tego zakresu. Obowiązuje zatem zakaz gromadzenia i przetwarzania danych „na zapas”, bez odpowiedniego uzasadnienia przez powiązanie z realizacją obowiązków podatkowych lub korzystania z praw przez podatnika. Organy podatkowe mogą wykorzystywać informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w zakresie dozwolonym prawem, wskazując podstawę prawną dla każdego przypadku wykorzystania tych danych. Ochrona słusznego interesu podatnika wymaga, by miał on dostęp do informacji dotyczących jego i jego spraw gromadzonych i przetwarzanych przez organy podatkowe.

W artykule dwunastym nałożono na organy podatkowe obowiązek zachowania informacji dotyczących podatnika i jego spraw w tajemnicy. Przekazanie innym podmiotom informacji dotyczących podatnika i jego spraw jest dozwolone tylko w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach ustaw i umów międzynarodowych.

Rozdział szósty dotyczy prawa do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

W artykule trzynastym wyrażono prawo podatnika do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, co wymaga przestrzegania w tych postępowaniach wszystkich reguł proceduralnych oraz prawidłowej interpretacji i zastosowania przepisów proceduralnych i materialnych. Wymaga to również stałego, odpowiedniego wyważania interesu publicznego i słusznego interesu podatnika. Organy podatkowe i sądy mają obowiązek działać w sposób budzący zaufanie, w sposób racjonalny i przewidywalny oraz kierując się zasadami bezstronności i równego traktowania. Podatnik ma zaś prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądowym w całym jego toku.

Jak stanowi artykuł czternasty, postępowanie administracyjne w sprawach podatkowych musi być efektywne, zgodnie z zasadami ekonomiki procesowej. Organy podatkowe mają obowiązek działać w sprawie wnikliwie i szybko, dążąc zarówno do ograniczenia kosztów własnych, jak i kosztów ponoszonych przez podatnika. Nadmiernie długie oczekiwanie na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej stanowi zagrożenie zarówno dla słusznego interesu podatnika, jak i dla interesów wierzyciela podatkowego, czyli państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto, organy podatkowe, w myśl zasady proporcjonalności, mają obowiązek podejmować te działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej

uciążliwe dla podatnika. Ważnym aspektem prawa do efektywnego postępowania administracyjnego, jest obowiązek dążenia do załatwienia sprawy we współpracy i porozumieniu z podatnikiem, w każdym przypadku, gdy pozwalają na to przepisy, co służy realizacji odpowiednio wyważonych interesu publicznego i prywatnego.

W artykule piętnastym wyraźnie postanowiono, że materiały zgromadzone niezgodnie z przepisami, nie mogą stanowić dowodów w postępowaniu w sprawach podatkowych. To bardzo ważne unormowanie o charakterze gwarancyjnym, odpowiadające wymogom demokratycznego państwa prawnego. Państwo i jednostka samorządu terytorialnego nie mogą odnosić korzyści procesowych z działań niezgodnych z prawem.

Artykuł szesnasty dotyczy bardzo istotnego prawa podatnika do uzyskania informacji o podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe czynnościach i rozstrzygnięciach oraz ich przesłankach. Podatnik ma prawo do uzyskania rzetelnej, a więc zgodnej z prawdą, oraz zrozumiałej informacji o przesłankach, czyli podstawach prawnych i faktycznych czynności kontrolnych i wymiarowych podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe. Podatnika należy zawiadamiać o zamiarze podjęcia wobec niego czynności kontrolnych czy wymiarowych, przy czym wymóg ten nie może być bezwzględny, gdyż w wyjątkowych przypadkach jasno określonych w przepisach ustaw prowadzenie działań kontrolnych bez wcześniejszego zawiadomienia może okazać się konieczne dla zabezpieczenia interesu publicznego. Podatnik ma też prawo wglądu do akt sprawy w postępowaniu administracyjnym i sądowym oraz do rzetelnej i zrozumiałej informacji o zgromadzonym materiale dowodowym i dokonanych na jego podstawie ustaleniach faktycznych. Podatnik ma też prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach faktycznych i prawnych rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów, czego wyrazem będzie prawidłowe, zgodne z prawdą, wyczerpujące i zrozumiałe uzasadnianie rozstrzygnięć.

W artykule siedemnastym postanowiono, że podatnik ma prawo do bycia reprezentowanym w postępowaniu administracyjnym i sądowym w sprawach podatkowych przez pełnomocnika zawodowego lub członka najbliższej rodziny. W postępowaniu administracyjnym ma też prawo do bycia reprezentowanym przez innego pełnomocnika. Bardzo istotne dla realizacji prawa do bycia reprezentowanym, stanowiącego element prawa do obrony, będącego standardem w demokratycznym państwie prawnym, jest zapewnienie podatnikom, którzy nie posiadają wystarczających środków, bezpłatnej pomocy prawnej w postępowaniu administracyjnym i sądowym.

Dostrzegając istotną rolę, jaką dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego odgrywają pełnomocnicy profesjonalni, w artykule siedemnastym wprowadzono nowe uprawnienie dla tej kategorii pełnomocników: prawo zgłaszania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostrzeżonych przypadków rażącego naruszenia praw podatnika. Uprawnienie to koreluje z uregulowanym w artykule dwudziestym szóstym obowiązkiem informacyjnym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w sprawozdaniu o przestrzeganiu praw podatnika składanym corocznie Sejmowi ma obowiązek uwzględnić informacje o naruszeniach przekazane przez pełnomocników.

Rozdział siódmy poświęcono prawu do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych.

Aby podatnik mógł skutecznie korzystać z przysługujących mu środków zaskarżenia, ma prawo do uzyskania rzetelnej i zrozumiałej informacji o tych środkach, o czym stanowi artykuł osiemnasty.

Artykuł dziewiętnasty stanowi, że podatnik ma prawo zainicjowania kontroli instancyjnej dotyczącego go rozstrzygnięcia, co oznacza prawo do wniesienia środka zaskarżenia, skutkującego ponownym rozpatrzeniem i rozstrzygnięciem sprawy przez organ podatkowy wyższego stopnia.

Podatnik ma też prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia przez niezależny sąd w toku dwuinstancyjnego postępowania sądowego. W artykule dwudziestym wskazano też, że podatnik może zaskarżyć rozstrzygnięcie podatkowe bezpośrednio do sądu, z pominięciem kontroli instancyjnej, co potencjalnie może prowadzić do szybszego ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy. Brak środków na poniesienie kosztów postępowania, w tym w szczególności uiszczenie wpisów sądowych, czy poniesienie kosztów reprezentacji przez zawodowego pełnomocnika, nie może ograniczać podatnikowi prawa do sądu. W uzasadnionych przypadkach, należy zatem zwolnić podatników z kosztów postępowania sądowego.

Aby podatnik mógł w pełni korzystać ze swojego prawa do zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych, należy, jak uczyniono w artykule dwudziestym pierwszym, wprost postanowić, że wniesienie środka zaskarżenia nie może pogarszać sytuacji podatnika w postępowaniu administracyjnym i sądowym. Zatem Organ podatkowy i sąd nie mogą orzec na niekorzyść podatnika, to jest ograniczyć jego uprawnień albo rozszerzyć jego obowiązków względem zakresu uprawnień lub obowiązków określonych w zaskarżonym rozstrzygnięciu.

Dla efektywności środków zaskarżenia przeciw wykonalności decyzji, bardzo ważne jest, by środki egzekucyjne nie były stosowane przed rozpatrzeniem wniesionych środków zaskarżenia na wykonalność decyzji. Stanowi o tym artykuł dwudziesty drugi.

W rozdziale ósmym uregulowano prawo do miarkowania sankcji.

Artykułem dwudziestym trzecim ustanowiono zakaz podwójnego lub nieproporcjonalnego karania, stanowiąc, że sankcje i odpowiedzialność karna i karna skarbowa muszą uwzględniać zasadę proporcjonalności. Zakazano też stosowania podwójnej sankcji (podatkowej i karnej lub karnej skarbowej) za ten sam czyn stanowiący naruszenie normy prawa podatkowego.

Rozdział dziewiąty dotyczy prawa do naprawienia szkody poniesionej przez podatnika.

Artykuł dwudziesty czwarty stanowi, że podatnik ma prawo do naprawienia zarówno tej szkody, która powstała wskutek niezgodnego z prawem działania, jak i zaniechania organów podatkowych. Szczególnie istotne jest wyrażenie prawa do naprawienia szkody wynikającej z niezgodnego z prawem zaniechania organów podatkowych, a więc niepodjęcia przez nie przewidzianych prawem działań czy rozstrzygnięć albo niepodjęcia tych działań lub rozstrzygnięć w odpowiednim czasie.

Dziesiąty rozdział ustawy poświęcono zagadnieniu kontroli przestrzegania praw podatnika. Aby Karta była skutecznym instrumentem ochrony praw podatnika należy wprowadzić efektywne mechanizmy kontroli społecznej i politycznej, motywując tym samym zarówno organy podatkowe, jak i samego prawodawcę do przestrzegania postanowień Karty w procesie stosowania, ale i tworzenia przepisów prawa podatkowego.

W artykule dwudziestym piątym, na sądy administracyjne nałożono obowiązek informowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym dostrzeżonym rażącym naruszeniu praw podatnika przez organy podatkowe.

Powyższy obowiązek, podobnie jak prawo do przekazywania takich informacji przyznane pełnomocnikom zawodowym na mocy artykułu siedemnastego, jest skorelowany z nałożonym na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązkiem przedstawiania corocznie Sejmowi sprawozdania o przestrzeganiu praw podatnika. W sprawozdaniu tym

minister musi w szczególności uwzględnić informacje o rażących naruszeniach przekazane przez sądy i pełnomocników zawodowych, a także oceny, wnioski i rekomendacje sformułowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Mowa o tym w artykule dwudziestym szóstym.

Artykuł dwudziesty siódmy nakłada podobny obowiązek sprawozdawczy na samorządowe organy podatkowe. Organy te corocznie składają organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika.

W artykule dwudziestym ósmym uregulowano uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich. Rzecznik Praw Obywatelskich, działając w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw podatnika, ma prawo wglądu do akt postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, udziału w postępowaniu, żądania wyjaśnień od organów podatkowych i formułowania ocen, wniosków i rekomendacji.

Rozdział jedenasty dotyczy wejścia w życie.

Jak postanowiono w artykule dwudziestym dziewiątym, ustawa wchodzi w życie w terminie 14 dni od ogłoszenia. Ten termin jest związany z istotną rolą gwarancyjną, jaką ustawa ma do odegrania w systemie podatkowym.

