

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Stefan Babiarcz

Opodatkowanie nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w prawie podatkowym Polski i Litwy. Wybrane problemy

Tan Yusen

China's Tax and Non-tax Instruments Responding to Its Weakening Attractiveness to Foreign Capital

Ireneusz Mirek

Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska

Joanna Rusek

Znaczenie koncepcji *substance* w systemach podatkowych Kanady i Australii

Aleksander Słysz

Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni

Aneta Nowak-Piechota

Mechanizm podzielonej płatności – ocena nowej regulacji



KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
2/2018





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2018

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.09452.19.0.C Cena zł 42,00 (w tym 5% VAT)
Ark. wyd. 7,0; ark. druk. 8,25

ISSN 1509-877X

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

SPIS TREŚCI

Artykuły

Stefan Babiarz Opodatkowanie nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w prawie podatkowym Polski i Litwy. Wybrane problemy	9
Tan Yusen China's Tax and Non-tax Instruments Responding to Its Weakening Attractiveness to Foreign Capital.....	35
Ireneusz Mirek Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska...	71
Joanna Rusek Znaczenie koncepcji <i>substance</i> w systemach podatkowych Kanady i Australii.....	87
Aleksander Słysz Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni.....	103
Aneta Nowak-Piechota Mechanizm podzielonej płatności – ocena nowej regulacji	119



Stefan Babiarcz*

OPODATKOWANIE NIEODPŁATNEGO NABYCIA WŁASNOŚCI RZECZY I PRAW MAJĄTKOWYCH W PRAWIE PODATKOWYM POLSKI I LITWY WYBRANE PROBLEMY

Streszczenie. Z przedstawionych porównań wynika ewidentnie, że obowiązujący w Republice Litewskiej podatek od spadków jest podatkiem prostym, nieskomplikowanym zarówno pod względem prawnym, jak i finansowym. Tym samym nie wywołuje on poważniejszych problemów praktycznych ani w jego płaceniu, ani w wymiarze. Jego obliczenie i wymiar są przyjazne dla podatników. Na szczególną uwagę zasługują takie rozwiązania, jak obniżenie podstawy opodatkowania o 30%, brak odliczania długów i ciężarów oraz skomplikowanej procedury ich ustalania, respektowanie zasady unikania podwójnego opodatkowania czy brak instytucji ponownego powstania obowiązku podatkowego.

Tego nie można powiedzieć o obowiązującym w Polsce podatku od spadków i darowizn. Jedyne, co można powiedzieć na korzyść rozwiązań obowiązujących w Polsce, to to, że zakres przedmiotowy tego podatku jest szerszy, co prowadzi do niemożliwości poddania wielu przedmiotów nabycia wyższym podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Autor chce tym tekstem rozpocząć cykl publikacji przybliżających polskim podatnikom, organom podatkowym, a także ustawodawcy rozwiązania prawne obowiązujące w zakresie opodatkowania nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w innych wybranych krajach europejskich. Polska ustawa o podatku od spadków i darowizn jest niezwykle skomplikowana, generująca spory podatkowe, niesprzyjająca nawiązywaniu poprawnych relacji między podatnikami a organami podatkowymi i, niewątpliwie, także rodząca konflikty rodzinne.

Słowa kluczowe: spadek, darowizna, zapis windykacyjny, zapis zwykły, dalszy zapis, podmiot, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia, podatek od spadku obowiązujący w Republice Litewskiej, ustawa o podatku od spadków i darowizn

* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: babiarczstefan@gmail.com

Celem niniejszego artykułu jest analiza językowa, systemowa i porównawcza tekstów wybranych ustaw podatkowych litewskich i polskich w zakresie opodatkowania nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych. Analiza obejmie podmiot, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego i stawkę podatku oraz zwolnienia i ulgi podatkowe, a także naliczenie podatku i jego zapłatę oraz inne wybrane zagadnienia.

W przedstawionej analizie autor chce zwrócić uwagę na to, czy przyjęte rozwiązania są podobne i w jakim stopniu, czy są oraz dłużej korzystne dla podatników, a także czy są to rozwiązania proste i zrozumiałe, niewywołujące kontrowersji. Przedmiotem porównania będą objęte następujące akty prawne:

Polski

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹ (dalej: Konstytucja RP),
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn² (dalej: u.p.s.d.),
- Rozporządzenie Ministra finansów z dnia 20 lipca 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych³ (dalej: rozporządzenie w sprawie wzoru zgłoszenia),
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ (dalej: u.p.d.o.f.),
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ (dalej: o.p.);

Litwy

- Konstytucja Republiki Litewskiej z dnia 6 listopada 1996 r.⁶ (dalej: Konstytucja RL),

¹ Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

² Dz.U. z 2018 r., poz. 644.

³ Dz.U. z 2015 r., poz. 2060.

⁴ Dz.U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.

⁵ Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.

⁶ Rejestr Aktów Prawnych, kod identyfikacyjny 0921010KONSRG922324.

– Ustawa Republiki Litewskiej z dnia 10 grudnia 2002 r. o podatku od spadków⁷ – wersja skonsolidowana (dalej: ustawa Republiki Litewskiej o podatku od spadków),

– nieobowiązująca (uchylona 10 grudnia 2002 r. ustawą nr IX–1239 od dnia 1 stycznia 2003 r.) – Ustawa Republiki Litewskiej z dnia 13 czerwca 1995 r., Nr I-935 o podatku od spadków i darowizn⁸ (dalej: nieobowiązująca ustawa Republiki Litewskiej o podatku od spadków i darowizn),

– Rozporządzenie Rządu Republiki Litewskiej z dnia 13 stycznia 2003 r. Nr 24 dotyczące zasad obliczania podstawy opodatkowania spadku⁹ (dalej: rozporządzenie wykonawcze RL do ustawy o podatku od spadków),

– Ustawa Republiki Litewskiej z dnia 2 lipca 2002 r. Nr IX-1007 o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰ – tekst skonsolidowany,

– Ustawa Republiki Litewskiej z dnia 13 kwietnia 2004 r. o ordynacji podatkowej¹¹ (dalej: Ordynacja podatkowa RL),

– Rozporządzenie Rządu Republiki Litewskiej z dnia 29 stycznia 2003 r. Nr 133 w sprawie zatwierdzania zasad ustalania w niektórych przypadkach ceny mienia nabywanego przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności na własny rachunek (dalej: rozporządzenie wykonawcze do ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Zasadne jest pytanie o to, dlaczego należy porównywać powyższe elementy konstrukcji podatku. Przede wszystkim dlatego, że elementy te w istocie powinny występować w każdym podatku unormowanym w danej ustawie podatkowej¹². Trzeba wszakże brać pod uwagę także to, że pojęcia: „elementy konstrukcji podatku”¹³ czy „elementy podatku”¹⁴ albo „techniczne elementy podatku”¹⁵, czy w końcu „elementy techniki podatkowej”¹⁶

⁷ Žin. 2002, Nr 123 – 5531.

⁸ Žin. 2002, Nr 123 – 5531.

⁹ Žin. 2004, Nr 109 – 4082.

¹⁰ Rejestr Aktów Prawnych, kod identyfikacyjny 1041010ISTAOIX-2112.

¹¹ Žin. 2004, Nr 63 – 2243 ze zm.

¹² A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 152–153.

¹³ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.

¹⁴ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 204.

¹⁵ H. Reniger, *Prawo finansowe*, red. L. Kurowski, Warszawa 1955, s. 311.

¹⁶ Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396.

nie są używane jednoznacznie. Spory na ten temat istnieją też na Litwie¹⁷. Należy jednak przyjąć termin „elementy konstrukcji podatku” jako najbardziej odpowiadający istocie omawianego zagadnienia prawnoporównawczego i nawiązujący do treści aktów normatywnych materialnego prawa podatkowego. Trzeba też zwrócić uwagę na to, że trzy podstawowe elementy konstrukcji podatku, czyli podatek, przedmiot i podstawa opodatkowania, występują w hipotezie normy prawnopodatkowej, a pozostałe elementy, takie jak: stawka podatkowa, termin i sposób zapłaty podatku, składają się na treść dyspozycji normy prawa podatkowego¹⁸. Zwolnienia i ulgi podatkowe mieszczą się, w zależności od tego, czego dotyczą, albo w hipotezie, albo w dyspozycji normy prawa podatkowego. W polskiej literaturze prawa podatkowego używa się określenia „ulga podatkowa” w znaczeniu „mechanizm zmniejszający wysokość podatku, który łączy się z podmiotem lub przedmiotem opodatkowania”¹⁹. Mechanizm ten polega na:

- a) zmniejszeniu podstawy opodatkowania;
- b) obniżeniu stawek podatkowych;
- c) bezpośrednim obniżeniu kwoty podatku.

Zwolnienia podatkowe z kolei oznaczają ograniczenie podmiotowego lub przedmiotowego zakresu podatku²⁰, przy czym mogą też występować zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Różnica między ulgami a zwolnieniami podatkowymi w polskim piśmiennictwie podatkowym polega na tym, że ulgi mają charakter ilościowy, a zwolnienie oznacza wyłączenie określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania. Ulgi w istocie rzeczy zmniejszają tylko rozmiary opodatkowania w tym podatku. Nie chodzi tu o rezygnację z opodatkowania, jak w przypadku zwolnienia. Łączy je zaś jedno: że są to niesamoistne elementy konstrukcji podatku. Z kolei w piśmiennictwie z zakresu prawa podatkowego oraz w uregulowaniach zawartych w ustawie o ordynacji podatkowej Republiki Litewskiej w art. 2 ust. 8 postanawia się, że „ulga podatkowa to określone w ustawie podatkowej wobec podatników lub ich grupy wyjątkowe warunki opodatkowania, które są bardziej korzystne w porównaniu ze zwykłymi warunkami”. Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy ulgi podatkowe należy wiązać nie tylko z podatkami, ale też z zapła-

¹⁷ A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011, s. 78 i n.; *System finansów publicznych Polski i Litwy*, red. S. Presnarowicz, B. Sudavičius, Białystok 2017, s. 144.

¹⁸ A. Kostecki, *Elementy...*, s. 192.

¹⁹ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 23.

²⁰ Ibidem, s. 85.

tą kar i odsetek za zwłokę oraz zawarciem umowy kredytu podatkowego²¹. W litewskiej literaturze prawniczej rozróżnia się rozmaite formy ulg podatkowych, tj.: zwolnienie od podatku (stosowanie wyjątków podatkowych), obniżenie podstawy opodatkowania, zmniejszenie kwoty podatku (stosowanie ulg podatkowych)²². Natomiast zwolnienie od podatku to sytuacja, w której podmiot lub przedmiot opodatkowania, spełniający kryteria przewidziane w ustawie, jest zwolniony od zapłaty określonego podatku (lub jego części) albo jest wyłączony z kręgu podmiotów lub przedmiotów opodatkowania, co jest wyjątkiem od opodatkowania, mimo że w świetle ustawy pozostaje podatnikiem podatku (przedmiotem opodatkowania). Oznacza to w konsekwencji, że podobnie jak w Polsce, zwolnienie podatkowe nie wyłącza z zakresu podmiotowego danego podatku. Uniemożliwia to więc równocześnie poddanie tego podatnika, czy też przedmiotu opodatkowania, innemu podatkowi. Do tego prowadzi wyłączenie od opodatkowania. Można zatem powiedzieć, że z historycznego punktu widzenia nie ma zasadniczych różnic między zwolnieniem podatkowym w Polsce i na Litwie. Różnice występują natomiast w zakresie rozumienia i przyjętych rozwiązań w odniesieniu do ulg podatkowych. Rozwiązanie litewskie jest niewątpliwie szersze, tym samym stwarza możliwości bardziej elastycznego reagowania na sytuacje poszczególnych podatników.

Biorąc pod uwagę powyższe, uznałem za konieczne dla uzyskania jasnego efektu porównawczego oparcie rozważań prawnoporównawczych na powyższej polskiej konstrukcji elementów konstrukcyjnych podatku i rozumienia pojęć: ulga oraz zwolnienie podatkowe.

Natomiast przedmiotem badań prawnoporównawczych, o które tu chodzi, nie może być stosunek prawnopodatkowy i jego elementy, albowiem ze względu na rozumienie tego pojęcia zakres rozważań prawnoporównawczych byłby zbyt wąski. Można byłoby wówczas objąć rozważaniami tylko zagadnienia związane z możliwym stosunkiem podatkowym (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania) oraz formalnym stosunkiem podatkowym (składanie zeznań i deklaracji podatkowych, prowadzenie ksiąg podatkowych oraz udzielanie informacji organom podatkowym)²³. Zagadnienia te nie byłyby jednak reprezentatywne dla poczynienia badań prawnoporównawczych.

²¹ *System finansów publicznych...*, s. 149.

²² A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, s. 97.

²³ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Kraków 1999, s. 30–33.

2. KONSTYTUCJA RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ I KONSTYTUCJA REPUBLIKI LITEWSKIEJ A PODATKI

Zarówno polski podatek od spadków i darowizn (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g Ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁴), jak i litewski podatek od spadków jest dochodem jednostki samorządu terytorialnego²⁵. Z tego też powodu wydaje się celowe pominięcie rozważań nad uprawnieniem jednostek samorządu terytorialnego w zakresie władztwa podatkowego w odniesieniu do wybranych elementów.

Zgodnie z art. 67 pkt 15 Konstytucji RL „Sejm ustanawia podatki państwowe i inne obowiązkowe opłaty”. Natomiast stosownie do art. 121 ust. 2 Konstytucji RL „Rady samorządowe mają prawo nakładać, w trybie przewidzianym przez ustawę, podatki lokalne, a także w ramach swego budżetu mogą obniżać przewidziane opłaty i podatki”. Konstytucja RP w art. 168 postanawia, że „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. Unormowania zawarte w tym zakresie w obu ustawach zasadniczych są w istocie zbieżne, z tym że uregulowanie zawarte w Konstytucji RL wprost stanowi, iż prawo nakładania podatków mają tylko rady samorządowe, ale już nie inne organy samorządu. Wydawałoby się, że rady samorządowe RL mają prawo nakładania, więc nie ustalania podatków. Jednakże przy interpretacji tego przepisu należy uwzględnić treść art. 127 ust. 3 Konstytucji RL. Można zasadnie sądzić, że jest to rozwiązanie podobne do polskiego. Wskazuje się w art. 121 ust. 2 aktu litewskiego, że prawo do nakładania podatków i opłat oraz tryb ich nakładania przez rady samorządowe muszą być przewidziane przez ustawę. To oznacza, że nie jest dopuszczalne określenie tego uprawnienia i trybu w aktach niższego rzędu. Wydaje się, że jest to uprawnienie szersze niż zawarte w art. 168 Konstytucji RP, które wskazuje na prawo jednostek samorządu terytorialnego (organów stanowiących tych jednostek) ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Oznacza to, że organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego w istocie rzeczy nie mogą w Rzeczypospolitej Polskiej ustanawiać nowych podatków i opłat lokalnych, ale mogą decydować o wysokości obciążeń podatkowych w granicach wskazanych w ustawie²⁶.

²⁴ Dz.U. z 2017 r., poz. 1453 ze zm.

²⁵ Artykuł 10 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadków.

²⁶ J. Zawora, *Samodzielność finansowa gmin w świetle uwarunkowań prawnych i samorządowych wydatków inwestycyjnych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10, s. 22–33.

Wydaje się też jednak, że pogląd powyższy jest postawiony zbyt wąsko, a mianowicie, jeżeli zwrócić uwagę na treść art. 15 ust. 1, art. 17 ust. 1 i ust. 1a oraz art. 17a ust. 1 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁷ (dalej: u.p.o.l.), to w istocie rzeczy opłatę targową, opłatę miejscową czy uzdrowską albo opłatę reklamową ustanawia się w powyższej ustawie (art. 1 pkt 4–5b u.p.o.l.), ale wprowadzić je na terenie gminy może tylko rada gminy, która także może ustanawiać stawki opłat, oczywiście niższe niż określone jako maksymalne w tej ustawie.

Co ważne, zbliżone uprawnienie znajduje się w art. 121 Konstytucji RL, z którego to przepisu wynika kompetencja rad samorządowych do obniżenia przewidzianych opłat, przy czym kryterium są tutaj „ramy budżetu”. Można tu postawić tezę, że rozwiązanie to jest porównywalne z rozwiązaniami polskimi, aczkolwiek art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4, art. 19 ust. 3 u.p.o.l., art. 7 ust. 3 Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym²⁸ czy art. 13e Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym²⁹, dające radom gmin prawo do wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych, wprost nie mówią o konieczności uwzględnienia „ram budżetu”. Powyższe jest oczywiste, bo rada gminy, uchwalając budżet, musi liczyć się z obowiązkiem zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty³⁰.

Omawiając ramy konstytucyjne ustanowienia podatków i opłat, nie można nie wspomnieć o art. 127 ust. 3 Konstytucji RL, stosownie do którego „Podatki i inne wpływy do budżetów oraz opłaty wyrównawcze określają ustawy Republiki Litewskiej”. W przepisie tym używa się określenia „budżetów”, co oznacza, że chodzi w nim nie tylko o podatki zasilające budżet państwa, ale i budżety samorządowe Republiki Litewskiej.

Przepis ten wprawdzie napisany jest dość ogólnie, jednak uznaje się, że „określenie istotnych elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie podatkowej dotyczącej poszczególnych podatków jest przesłanką konieczną do tego, by konkretna osoba była nie tylko zobowiązana do zapłaty konkretnego podatku, ale też by mogła należycie wykonać ten obowiązek”³¹. Niewątpliwie jest tak, albowiem określenie „podatki [...] określają ustawy

²⁷ Dz.U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.

²⁸ Dz.U. z 2017 r., poz. 1821.

²⁹ Dz.U. z 2017 r., poz. 1892.

³⁰ Artykuł 7 ust. 1 pkt 1–20 Ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gmin (Dz.U. z 2018 r., poz. 994 ze zm.).

³¹ A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčius teisė*, s. 78; *System finansów publicznych...*, s. 144.

Republiki Litewskiej” można i należy rozumieć szeroko, tzn. jako nie tylko wprowadzające dany rodzaj podatku czy opłat, ale i ich istotnych elementów konstrukcyjnych. Przepis ten należy utożsamiać z art. 217 Konstytucji RP, stosownie do którego „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

3. ZAKRES PODMIOTOWO-PRZEDMIOTOWY USTAW O PODATKU OD SPADKÓW W POLSCE I NA LITWIE

Charakterystyczne jest to, że określenie ogólne podatnika znajduje się zarówno w litewskiej, jak i polskiej Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 1 ust. 15 Ordynacji podatkowej RL „Podatnik to osoba, wobec której w ustawie podatkowej przewidziano obowiązek zapłaty podatku”. Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 o.p. „Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu”, a „Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1”. Porównując te regulacje, nie wydaje się, by istniały między nimi jakieś istotne różnice, gdyż podleganie obowiązkowi podatkowemu w istocie sprowadza się (zob. ust. 4 o.p.) do obowiązku zapłaty podatku, a ten tak czy inaczej zawsze regulują ustawy podatkowe (przepisy materialnoprawne). Pojęcie „osoba” odnosi się do osoby fizycznej, osoby prawnej czy jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Od razu trzeba zwrócić uwagę, że ustawa o podatku od spadków obowiązująca w Republice Litewskiej obejmuje tylko opodatkowanie „spadków mieszkańców (obywateli) zarówno stałych, jak i tymczasowych” (art. 1 w zw. z art. 2 pkt 1 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadków). Oznacza to, że zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn w Polsce jest szerszy, gdyż obejmuje także inne tytuły nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, takie jak nabycie ich tytułem:

- a) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego i polecenia testamentowego;
- b) darowizny i polecenia darczyńcy;
- c) zasiedzenia;
- d) nieodpłatnego zniesienia współwłasności;

e) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci czynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;

f) nieodpłatnej renty, użytkowania oraz służebności.

Podatkowi od spadków i darowizn w Polsce podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci (nie wchodzi do spadku po osobie zmarłej w określonej ściśle kwocie) oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek śmierci (także nie wchodzi do spadku po osobie zmarłej w określonej ściśle wysokości). Ten przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków wprost nie jest wymieniony w ustawie o podatku od spadku obowiązującej w Republice Litewskiej.

Okoliczność, że ustawa o podatku od spadków obowiązująca na Litwie nie obejmuje swym zakresem przedmiotowym tych tytułów nabycia, które obejmuje polska ustawa o podatku od spadków i darowizn, nie oznacza, że nabycie tytułem darowizny na Litwie nie podlega opodatkowaniu. Zgodnie bowiem z Ustawą Republiki Litewskiej z dnia 2 lipca 2002 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych darowizny otrzymane w trybie tego aktu na podstawie umowy darowizny i sponsoringu są zwolnione od podatku dochodowego. Zwolniony jest też od tego podatku dochód otrzymany w spadku, który jest przedmiotem podatku zgodnie z przepisami prawa regulującymi na Litwie podatek od spadków, a także dochód otrzymany w drodze darowizny od małżonka, dzieci (dzieci adoptowanych), rodziców (rodziców zastępczych), braci, sióstr, wnuków i dziadków, jak również kwota (wartość dochodu otrzymanego od innych osób fizycznych w drodze darowizny, nieprzekraczająca 2500 euro (art. 17 ust. 1 pkt 25 i 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Republiki Litewskiej)). Oznaczałoby to, że darowizny od innych osób i w kwocie wyższej podlegają podatkowi dochodowemu. Potwierdza to treść art. 17 ust. 2 tej ustawy, z którego wynika, że dochód uzyskany w drodze darowizny od innych osób niż małżonek, dzieci (dzieci adoptowane), rodzice (rodzice zastępczy), bracia, siostry, wnuki i dziadkowie nie jest zwolniony od podatku, jeżeli osoba fizyczna uzyskała odpowiedni dochód od osób fizycznych, których stałe miejsce zamieszkania znajduje się za granicą.

Należy jednak zwrócić uwagę na to, że obowiązująca poprzednio, do dnia 1 stycznia 2003 r. ustawa Republiki Litewskiej z dnia 13 czerwca 1995 r.

Nr I-935 o podatku od spadków i darowizn opodatkowywała tym podatkiem również nabycie nieruchomości i rzeczy ruchomych (w tym akcje, obligacje, weksle i inne papiery wartościowe) w drodze darowizny. Poddanie nabycia w drodze darowizny opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie podatkiem od spadków jest niewątpliwie niekorzystne dla podatników tego podatku, gdyż zasadnicza stawka podatku dochodowego (art. 6 ustawy) wynosi 15%, natomiast stawka podatku od spadków, nawet maksymalna, wynosi 10% podstawy opodatkowania. Rozwiązanie to przypomina polski art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którym przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Oznacza to, że zarówno na Litwie, jak i w Polsce ustawa o podatku od spadków (w Polsce ustawa o podatku od spadków i darowizn) to przepisy *lex specialis* w stosunku do ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych.

4. PODMIOT PODATKU OD SPADKU (PODATNIK)

Stosownie do postanowień art. 3 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku podatnikiem tego podatku są mieszkańcy (obywatele), a określenie „mieszkaniec” oznacza mieszkańca stałego i tymczasowego. Określenie to nie zostało bliżej zdefiniowane w tej ustawie i w związku z tym w art. 2 ust. 2 i 3 ustawy odsyła się do bliższego rozumienia tego pojęcia zawartego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ta ustawa wyraźnie rozróżnia dwie grupy podatników, tj. rezydentów (osoby fizyczne na stałe zamieszkujące na terenie Republiki Litewskiej) oraz nierezydentów (osoby fizyczne niebędące rezydentami), które uzyskały przychody na terenie Litwy³². To rozwiązanie oznaczałoby, że nabycie przez rezydenta Litwy majątku położonego za granicą podlegałoby podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, a nie podatkowi od spadku. Zgodnie zaś z art. 1 ust. 1 i art. 2 u.p.s.d. polskiemu podatkowi od spadku i darowizn podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez osobę będącą obywatelem polskim lub mającą miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W Polsce zatem kryterium tym jest obywatelstwo i miejsce stałego pobytu, a nie tylko miejsce stałego czy tymczasowego zamieszkiwania,

³² L. Etel, *Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok 2006, s. 148–151; A. Mikielwicz, *Warunki życia i pracy w krajach Europejskiego Obszaru Gospodarczego*, Białystok 2012, s. 11–12.

jak w Republice Litewskiej³³. Rozwiązania obowiązujące na gruncie obu porównywanych ustaw prowadzą też do jednolitego wniosku, że podatnikami tych podatków są tylko osoby fizyczne (art. 2 ust. 2 i 3 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku oraz art. 1 ust. 1 i art. 2 u.p.s.d.). W konsekwencji nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez osoby prawne czy jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej podlegać będzie podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Przepisy prawa podatkowego litewskiego nie używają określenia „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, lecz czynią podatnikiem „organizację i dowolny zorganizowany w inny sposób podmiot prawny, niezależnie od łączących go z państwem litewskim, które ustanowiło podatek, stosunków prawnych (tj. niezależnie od tego, czy należy do jego jurysdykcji, czy nie)”³⁴.

5. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

W tym elemencie konstrukcyjnym podatku różnice między uregulowaniami litewskimi i polskimi są największe. Trudno ustalić, jakie są tego przyczyny, można przypuszczać, że doświadczenia historyczne obu państw. W Polsce bowiem nieodpłatne nabycie własności rzeczy i praw majątkowych podlegało odrębnemu opodatkowaniu już w okresie międzywojennym³⁵ oraz powojennym³⁶. W związku z tym należy zauważyć, że opodatkowaniem podatkiem od spadku na Litwie, w przypadku gdy podatnikiem jest stały mieszkaniec Litwy, podlega jako przedmiot spadek (art. 4 ust. 1 ustawy), przy czym ustawa w art. 2 ust. 4 definiuje pojęcie „mienie”. Jest nim „nieruchomość, rzeczy ruchome, papiery wartościowe i pieniądze”. Nie jest jasne, czy określenie „mienie” ma wpływ na ograniczenie zakresu rozumienia pojęcia „spadek”, ale tak należy interpretować te określenia, gdyż na to wskazuje wykładnia systemowa art. 4 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 4 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku. Uregulowanie to należy zatem rozumieć w ten sposób, że przedmiotem podatku

³³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. II FSK 1682/15, LEX nr 2322296.

³⁴ *System finansów publicznych...*, s. 144.

³⁵ Zob. np. Ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych (Dz.U. RP z 1935 r., Nr 64, poz. 404 – nieobowiązująca) czy Ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (Dz.U. RP z 1920 r., Nr 49, poz. 299).

³⁶ Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz.U. z 1951 r., Nr 9, poz. 74 ze zm.).

od spadku jest mienie nabyte w drodze spadku przez rezydenta Republiki Litewskiej, położone zarówno na Litwie, jak i za granicą, dla osoby zaś niebędącej rezydentem Republiki Litewskiej mienie ruchome, które wedle przepisów prawa litewskiego podlega rejestracji, i ta rzecz jest lub powinna być wpisana do rejestru na Litwie, jak również nieruchomości położone na Litwie (art. 4 ust. 2 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku). Nie budzi jednak w litewskim Kodeksie cywilnym wątpliwości, że spadek nabywa się z chwilą śmierci spadkodawcy albo uprawomocnienia się orzeczenia sądu o uznaniu za zmarłego (art. 5.3 Kodeksu cywilnego RL). Jest to więc rozwiązanie zbliżone do polskich art. 924 i 925 k.c.

Z litewskiej ustawy o podatku od spadku nie wynika wprost, czy nabycie mienia w drodze zapisu windykacyjnego jest nabyciem także w drodze spadku. Jeżeli przez spadek rozumieć (art. 5.1 Kodeksu cywilnego Republiki Litewskiej) – „przejście praw majątkowych, obowiązków i niektórych osobistych praw niemajątkowych zmarłej osoby fizycznej na jej spadkobierców zgodnie z ustawą i (lub) na podstawie testamentu”, to bez wątpienia nabycie w drodze zapisu windykacyjnego mienia byłoby nabyciem w drodze spadku. Przepis art. 5.2.3 Kodeksu cywilnego Republiki Litewskiej określa zapis windykacyjny w taki sposób, że „Testator ma prawo zobowiązania spadkobiercy na podstawie testamentu do wykonania jakiegoś obowiązku (zapis windykacyjny), na rzecz jednej lub kilku osób i osoby te zyskują prawo żądania wykonania tego obowiązku. Zapisobiorcami mogą być zarówno spadkobiercy, jak i inne osoby”. Ostatnie zdanie tego przepisu utwierdza w przekonaniu, że otrzymanie zapisu windykacyjnego powinno być na gruncie ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku traktowane jak nabycie spadku. Jednakże art. 5.2.5 litewskiego Kodeksu cywilnego w zasadzie nie wyszczególnia, tak jak polski art. 981 § 2 k.c., rodzajowo, co może być przedmiotem zapisu windykacyjnego, ale tylko w postaci opisowej. Mówi się o rzeczy oznaczonej co do tożsamości (art. 5.2.5 ust. 1), wierzytelnościach (art. 5.2.5 ust. 2), rzeczach ruchomych (art. 5.2.5 ust. 3), nieruchomościach (grunty, dom, lokal mieszkalny), przedsiębiorstwach (art. 5.2.5 ust. 4), utrzymaniu innej osoby (art. 5.2.5 ust. 5). Tylko w przypadku, gdy przedmiotem zapisu windykacyjnego jest rzecz oznaczona co do tożsamości, wskazuje się, że staje się ona własnością zapisobiorcy po przyjęciu zapisu, z chwilą przyjęcia spadku. Nie ma tu wątpliwości, że nabycie to jest równoznaczne z nabyciem spadku i podlega opodatkowaniu tak jak spadek. Prawo cywilne litewskie zna więc instytucję zapisu windykacyjnego. Jest on też dostrzegany w piśmiennictwie, a określa się go mianem

zapisu windykacyjnego³⁷. O charakterze i istocie zapisu windykacyjnego w cywilnym prawie litewskim wypowiedział się Sąd Najwyższy (SN) Litwy, który w wyroku z dnia 24 marca 2016 r. Nr 3K-3-163-969/2016³⁸ wyjaśnił, że „w przypadku gdy na podstawie zapisu windykacyjnego spadkobierca zostaje zobowiązany do przekazania zapisobiorcy rzeczy oznaczonych co do gatunku (rzeczy zamienne), w testamencie powinna być wskazana liczba rzeczy podlegających przekazaniu, a jeżeli zapisobiorców jest więcej niż jeden – również konkretna liczba rzeczy (lub konkretny udział procentowy we wszystkich podlegających przekazaniu rzeczach) przypadająca każdemu zapisobiorcy osobno, lub też obiektywne kryteria, według których liczba podlegających przekazaniu rzeczy lub udział procentowy mogłyby zostać dokładnie ustalone. Warunkiem zapisu windykacyjnego jest to, że prawo decydowania co do przedmiotu obowiązku wynikającego z zapisu windykacyjnego przysługuje spadkodawcy. Jeżeli uprawnionemu udzielono prawa według jego własnego uznania dokonania podziału obrazów, nie jest on ważny”. Powyższe poglądy SN Litwy prowadzą do wniosku, że przedmiotem zapisu windykacyjnego w prawie litewskim mogą być także rzeczy oznaczone co do gatunku (rzeczy ruchome).

Trzeba jednak zauważyć, że rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) N 650/2012 w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego³⁹ wprawdzie wprost nie używa określenia „zapis windykacyjny”, to jednak np. z treści art. 65 ust. 3 lit. e w zw. z art. 66 ust. 4 wynika, że używa się określenia „beneficjent”, przez które należy rozumieć zapisobiorcę windykacyjnego. Oznacza to, że treść europejskiego poświadczenia spadkowego (art. 68 lit. g przywołanego rozporządzenia) powinna zawierać także wskazania dotyczące beneficjentów (zapisobiorców windykacyjnych). Okoliczność, że prawo litewskie przewiduje tę instytucję, nie stanowi przeszkody do uczynienia w testamencie notarialnym zapisu windykacyjnego sporządzonego np. w Polsce. Świadczy o tym choćby wyrok TSUE z dnia 12 października 2017 r. w sprawie C-218/16 A. *Kubicka przeciwko Polsce*⁴⁰. W orzeczeniu tym Trybunał wskazał, że „art. 1 ust. 2 lit. l rozporządzenia nr 650/2012 należy interpretować

³⁷ Lit. Tesamentinė iš skirtinė per o indicationem.

³⁸ <http://www.infolex.lt/tp/1233229>

³⁹ Dz.Urz. UE 2012.201.107 ze zm.

⁴⁰ www.eur-lex.europa.eu

w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie uznania w państwie członkowskim, którego system prawny nie zna instytucji zapisu windykacyjnego, skutków rzeczowych takiego zapisu z chwilą otwarcia spadku zgodnie z wybranym przez spadkodawcę prawem właściwym dla dziedziczenia”. Jednakże w prawie litewskim własność tego zapisu przechodzi na uprawnionego z dniem przyjęcia spadku (zapisu), a nie z dniem otwarcia spadku.

Oczywiście, litewski Kodeks cywilny (art. 5.1) zna też określenie „spadek”. Z przepisu tego wynika, że:

„1. Spadek – przejście praw majątkowych, obowiązków i niektórych osobistych praw niemajątkowych zmarłej osoby fizycznej na jej spadkobierców zgodnie z ustawą i (lub) na podstawie testamentu.

2. Spadek stanowią rzeczy materialne (nieruchomości i rzeczy ruchome) oraz rzeczy niematerialne (papiery wartościowe, patenty, znaki towarowe i inne), wierzytelności i zobowiązania majątkowe spadkodawcy w przypadkach określonych przepisami prawa, własność intelektualna (autorskie prawa majątkowe do dzieł literackich, naukowych i dzieł sztuki, pokrewne prawa majątkowe oraz prawa do własności przemysłowej), a także inne określone ustawowo prawa i obowiązki majątkowe.

3. Spadku nie stanowią osobiste prawa niemajątkowe i majątkowe, niepodzielnie związane z osobą spadkodawcy (prawo do godności i dobrego imienia, autorstwo, prawo do imienia, nietykalności, do alimentów i świadczeń płacowych na utrzymanie spadkodawcy, prawo do emerytury, z wyjątkiem określonych ustawowo przypadków”.

Nie wydaje się, by powyższa definicja spadku była sprzeczna z przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadku obowiązującym na Litwie, aczkolwiek art. 4 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 4 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku nie wskazuje, by przedmiotem opodatkowania były prawa własności przemysłowej czy majątkowe prawa autorskie. To oznaczałoby, że podlegają one, tak jak w Rzeczypospolitej Polskiej, podatkowi dochodowemu od osób fizycznych (art. 3 pkt 2 u.p.s.d.). Istnieją też wątpliwości, co do tego czy przedmiotem opodatkowania jako spadku jest też nabycie własności rzeczy i praw majątkowych tytułem polecenia testamentowego i polecenia darczyńcy (art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) i opodatkowania tego nabycia litewskim podatkiem od spadku. Z jednej strony, gdyby pojęcie „spadek” interpretować zgodnie z art. 5.1.1 Kodeksu cywilnego Republiki Litewskiej, to niewątpliwie byłoby to przejście praw majątkowych (mienia) na podstawie testamentu. Polecenie spadkodawcy (testatora) zawarte

w testamencie prowadziłoby przecież do nabycia mienia. Z kolei art. 6.467 Kodeksu cywilnego Litwy⁴¹ stanowi, że przedmiotem polecenia darczyńcy może być obowiązek wykorzystania darowizny w określonym celu. Nie może więc z istoty rzeczy polecenie darczyńcy, nawet o charakterze majątkowym, prowadzące do nabycia przez inną osobę prawa, prowadzić do powstania obowiązku podatkowego u tej osoby z tytułu nabycia spadku.

Niewątpliwie, przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn w Polsce jest określony szerzej, bo wchodzi tu w grę wszelkie praktycznie tytuły nabycia rzeczy i praw majątkowych pod tytułem nieodpłatnym, określone w art. 1 ust. 1 pkt 1 pkt 2–6 i ust. 2 u.p.s.d. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązującej w Republice Litewskiej nie mówi się również nic na temat opodatkowania nabycia tytułem polecenia darczyńcy. Jednakże niektóre nieodpłatne świadczenia z tytułu ubezpieczenia na życie, otrzymywane np. na podstawie umowy ubezpieczenia (renty, odprawy, składki), w tym także płacone w przypadku zgonu, uszczerbku na zdrowiu lub choroby ubezpieczonego, podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego (art. 17 ust. 1 pkt 7–13 ustawy). Można więc powiedzieć, że wiele tytułów nabycia podlegających w Polsce opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn na Litwie nie podlega w ogóle obowiązkowi podatkowemu (np. określone w art. 1 ust. 1 pkt 3 i 6 u.p.s.d. – nieodpłatne renta, użytkowanie, służebność, zasiedzenie). Od podatku dochodowego zwolnione są darowizny otrzymane od małżonka, dzieci (dzieci przybranych), rodziców (rodziców zastępczych), braci, sióstr, wnuków i dziadków niezależnie od wartości darowizny. Jeżeli wartość darowizny w okresie objętym obowiązkiem podatkowym nabyta od innych osób łącznie nie przekracza 2500 euro, to również podlegają one zwolnieniu od podatku, a opodatkowuje się tylko nadwyżkę. Od zasady tej istnieje wyjątek, a mianowicie jeżeli darczyńca jest rezydentem państwa uznanego za „raj podatkowy” lub gdy dochody takiej osoby pochodzą ze spółki, która jest zarejestrowana w państwie uznanym za „raj podatkowy”, to takie darowizny nie są zwolnione od podatku dochodowego. Także darowizny otrzymane w czasie kampanii wyborczych przez kandydatów do wyborów – na zasadach ustalonych w odrębnych aktach prawnych – nie podlegają opodatkowaniu.

⁴¹ Artykuł w brzmieniu: „Darczyńca może ustalić w umowie warunek, że darowizna musi być wykorzystana w określonym celu, nie naruszając praw i interesów prawnych innych osób”.

6. PODSTAWA OPODATKOWANIA

W istocie rzeczy w piśmiennictwie z zakresu prawa podatkowego zarówno w Polsce⁴², jak i na Litwie⁴³ przyjmuje się, że podstawa opodatkowania to jeden z obligatoryjnych elementów konstrukcyjnych podatku, która wyraża albo ilościowe, albo wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania. W art. 5 ust. 1 i 2 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku wskazuje się bardzo lakonicznie, że „Bazę (podstawę) podatkową stanowi podstawa opodatkowania spadku”, a „Podstawa opodatkowania spadku jest obliczona w trybie określonym przez Rząd Republiki Litewskiej”. Korzystając z upoważnienia zawartego w art. 5 ust. 2 powyższej ustawy, w Rozporządzeniu z dnia 13 stycznia 2003 r. Nr 24 Rada Ministrów Republiki Litewskiej określiła zasady obliczania podstawy opodatkowania spadku. Generalnie z treści tego rozporządzenia wynika, że podatek co do zasady obliczony jest według danych dotyczących wartości przedmiotu opodatkowania, zawartych w odpowiednich katastrach czy rejestrach. Wartość nieruchomości (pkt II.3.1.1 rozporządzenia) określona jest przez Państwowe Centrum Rejestru lub po dokonaniu indywidualnej wyceny nieruchomości: w przypadku papierów wartościowych sprzedawanych na rynku regulowanym – ich średnia wartość rynkowa, a niesprzedawanych na rynku regulowanym – według uznania mieszkańca albo ich wartość nominalna, albo księgową; dla dzieł sztuki, artystycznych, ruchomych dóbr kultury – wartość ustalona przez Departament Dziedzictwa Kulturowego Ministra Kultury, a dla metali szlachetnych, kamieni szlachetnych itp. – wartość ustalona przez Litewską Izbę Probierczą. Z kolei w przypadku spadku obejmującego inne rzeczy lub papiery wartościowe – wartość ustalona przez rezydenta, który otrzymał spadek (samodzielnie lub przy wykorzystaniu usług rzeczoznawców). Jednocześnie, co ważne, w rozporządzeniu postanowiono, że „Przy obliczaniu podstawy opodatkowania wartość spadku jest pomniejszana o 30%, co oznacza, że podstawa opodatkowania obejmuje tylko 70% bazy (podstawy) podatkowej. Jest to więc klasyczna ulga podatkowa polegająca na obniżeniu podstawy opodatkowania podatkiem od spadków. Ustawa ta w związku z tym ani nie posługuje się wartością

⁴² A. Kostecki, *Elementy...*, s. 178; A. Mariański, *Komentarz do art. 7 pkt 1*, [w:] S. Babiaryz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, LEX/el.; S. Babiaryz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2018, s. 909 i n.

⁴³ *System finansów publicznych...*, s. 146.

czystą, ani też nie wskazuje, by od wartości rynkowej należało odliczać długi i ciężary. Wartość rynkową bądź inną księgową, rejestrową, oblicza się przy wykorzystaniu urzędowych danych. Powoduje to, że w istocie wymiar tego podatku od spadków jest bardzo prosty i z pewnością nie wywołuje poważnych sporów. Wątpliwości budzi natomiast to, że sposób obliczenia wartości spadku, kwotę bazową niższą o 30% od wartości rynkowej określono w rozporządzeniu Rady Ministrów, a nie w ustawie. Oznaczałoby to, że w świetle art. 127 ust. 3 Konstytucji RL podstawa opodatkowania nie musi być objęta ustawą podatkową, czyli nie zalicza się jej, jeżeli chodzi o jej konkretyzację (sposób obliczenia, moment obliczenia, kwotę bazową), do istotnych elementów podatku. Podobnie zresztą jest w przypadku rozporządzenia wykonawczego do ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób fizycznych, które określa zasady ustalania w niektórych przypadkach ceny mienia nabywanego przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności na własny rachunek.

Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 u.p.s.d. „podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia [w rozporządzeniu do litewskiej ustawy o podatku od spadków jest to dzień złożenia wniosku o ustalenie wartości spadku] i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. [...] Jeżeli spadkobierca, obdarowany lub osoba, na której rzecz został uczyniony zapis zwykły lub windykacyjny, zostali obciążeni obowiązkiem wykonania polecenia lub zapisu zwykłego, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku, darowizny, zapisu zwykłego lub windykacyjnego, a w przypadku polecenia, o ile zostało wykonane”. Wedle zaś art. 8 ust. 1 i 3 u.p.s.d. „Wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych – w wysokości tych wkładów”. „Wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem miejsca ich położenia, stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego”. W przepisie art. 8 ust. 4 u.p.s.d. określono, że „Jeżeli nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej,

organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy”.

Taki sposób ustalania podstawy opodatkowania rodzi wiele problemów, poczynając od tych, czy dany dług (ciężar) mają wpływ i kiedy na podstawę opodatkowania, np. czy są długiem spadku koszty związane z rzeczą lub obniżeniem jej wartości wskutek upływu czasu⁴⁴, czy długiem spadku jest już prawo do zachowku, czy dopiero zachówek wypłacony⁴⁵, czy długiem spadku są koszty osobistej opieki nad spadkodawcą poniesione przez spadkobiercę⁴⁶. W wyroku z dnia 17 listopada 2016 r. (LEX nr 2254613) Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie przyjął, że „Przez wartość określoną, o której mowa w art. 8 ust. 4 u.p.s.d., należy rozumieć nie kwotę wyliczoną przez biegłego, ale przyjętą przez organ podatkowy do wymiaru podatku.

7. STAWKA PODATKU

W ustawie Republiki Litewskiej o podatku od spadku także bardzo prosty jest sposób określenia stawki podatku. Artykuł 6 tej ustawy wskazuje, że „Podatek jest obliczony w procentach od podstawy opodatkowania spadku z zastosowaniem poniższych stawek:

- 1) jeżeli podstawa opodatkowania spadku nie przekracza 150 000 euro – 5%;
- 2) jeżeli podstawa opodatkowania przekracza 150 000 euro – 10%”.

⁴⁴ W wyroku z dnia 3 listopada 2004 r., sygn. III SA 2261/03, LEX nr 176958, NSA wyjaśnił, że nie są one długiem spadku.

⁴⁵ W wyroku z dnia 28 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 558/12, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 281–286, NSA wyjaśnił, że tylko zachówek wypłacony jest długiem spadku. Zachówek jest to tzw. obligatoryjna część spadku, do której prawo w postaci równowartości mają najbliższe spadkodawcy osoby. Nazywa się go też nierozrządzoną częścią spadku, rezerwą itp.

⁴⁶ W wyroku z dnia 30 stycznia 2017 r., sygn. I SA/Kr 1292/16, LEX nr 2239367, WSA w Krakowie wyjaśnił, że nie stanowią one długu spadku.

Powyższa regulacja oznacza, że dla kwoty 153 000 euro kwota podatku wynosiłaby:

– 153 000 euro – 3000 euro (kwota wolna od podatku) = 150 000 euro, co przy kursie euro ok. 4,30 zł daje 645 000 zł,

– 5% z kwoty 645 000 zł = 32 250 zł.

Stawkę tę określa więc ustawa, ale w Republice Litewskiej są też podatki, w których określenie stawki podatkowej deleguje się do wskazania jej przez radę samorządową (podatek od nieruchomości, gruntowy czy zryczałtowany podatek dochodowy). Wówczas jednak wyraźnie są określone wszystkie kryteria ich ustalenia. W Polsce zresztą jest podobnie w przypadku podatków od nieruchomości, leśnego i rolnego⁴⁷. Wskazana wyżej stawka podatku od spadku to stawka procentowa. Nie wdając się w spory o to, co to jest stawka podatku, należy tylko zauważyć, że określa się ją w zależności od efektów, które powodują w zakresie kształtowania się stosunku pomiędzy kwotą podatku a podstawą opodatkowania przy jej zmianie. Stawki procentowe stosuje się tam, gdzie podstawa opodatkowania jest wyrażona w jednostkach pieniężnych. Natomiast w ustawie o podatku od spadków i darowizn (art. 15 ust. 1 u.p.s.d.) zastosowano trzy skale progresywne, co oznacza, że stawki tego podatku rosną wraz ze zwiększeniem się podstawy opodatkowania⁴⁸, a w dodatku zastosowano tzw. progresję odcinkową, której istota polega na zastosowaniu odpowiednich stawek do poszczególnych odcinków podstawy opodatkowania, a kwotę podatku stanowi suma tak obliczonych składników. W art. 15 ust. 1 u.p.s.d. postanowiono, że od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej:

– do 10 278 zł podatek wynosi 3%;

– od 10 278 zł do 20 556 zł podatek wynosi 308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10 278 zł;

– od 20 556 zł podatek wynosi 822 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20 556 zł.

Gdyby zatem przyjąć, że wartość spadku (czysta wartość spadku stanowiąca podstawę opodatkowania) w Polsce wynosiłaby kwotę 654 637 zł (645 000 zł + 9637 zł kwota wolna od podatku), to w Polsce podatnik zapłaciłby podatek w wysokości (645 000 zł – 22 556 zł = 822,20 zł + 7% z kwoty 622 444 zł = 44 393 zł.

⁴⁷ *System finansów publicznych...*, s. 146.

⁴⁸ W. Nykiel, *Komentarz do art. 15 pkt 1*, [w:] S. Babiaryz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn...*

Powyższe prowadzi do wniosku, że od tej samej wartości podstawy opodatkowania podatnik w Polsce zapłaciłby wyższy podatek niż na Litwie.

Co istotne, w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadków postanowiono, że „Podatek nie ma zastosowania wobec: [...] podstawy opodatkowania spadku nieprzekraczającej 3000 euro”. W polskiej ustawie o podatku od spadków i darowizn przewidziano w art. 9 ust. 1 pkt 1–3 u.p.s.d. opodatkowanie nabycia przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o wartości czystej przekraczającej:

1) 9637 zł – jeżeli nabywca jest osobą zaliczaną do I grupy podatkowej (małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie);

2) 7276 zł – jeżeli nabywca jest osobą zaliczoną do II grupy podatkowej (zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych);

3) 4902 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczana do III grupy podatkowej (inni nabywcy).

Wskazane kwoty to tzw. kwoty wolne od podatku (minimum podatkowe) polegające na tym, że „podatnik uiszcza podatek dopiero po przekroczeniu pewnej granicy dochodu lub wartości nabywanego majątku”⁴⁹.

Istota tego wyłączenia (minimum podatkowego) polega na tym, że kumuluje się kwoty otrzymane od jednej osoby. Jeżeli dany nabywca otrzymał np. darowiznę (spadek, zapis) od kilku osób (ojca, matki, dziadka i babci), to kwotę wolną oblicza się w stosunku do każdego nabycia od tych osób. Jeżeli zaś otrzymałby dwie darowizny od jednej osoby po 9000 zł, to łącznie otrzymałby 18 000 zł, i gdyby był zaliczony do I grupy podatkowej, to podstawa opodatkowania wynosiłaby u tego nabywcy 9000 zł + 9000 zł = 18 000 zł – 9637 zł = 8363 zł.

Z treści przepisów ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadków nie wynika, by znajdowały się w niej instytucje kumulacji przedmiotowej, a kwota 3000 euro jest instytucją minimum podatkowego tak jak w polskiej ustawie o podatku od spadków i darowizn, skoro podatek nie ma zastosowania do podstawy opodatkowania nieprzekraczającej 3000 euro. Ustawa ta jednakże kwotę tę nazywa ulgą podatkową.

⁴⁹ W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia...*, s. 26.

8. ULGI I ZWOLNIENIA

W art. 7 ust. 1 pkt 1–3 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadków wskazano, że:

„a) nie pobiera się podatku od spadku małżonka po śmierci drugiego małżonka”, co oznacza, że nabycie przez współmałżonka w spadku po małżonku mienia nie podlega opodatkowaniu;

„b) nie pobiera się podatku od nabycia spadku należnego dzieciom (dzieciom adoptowanym), rodzicom (rodzicom przybranym), opiekunom, podopiecznym, dziadkom, wnukom, braciom i siostram”;

„c) nie opodatkowuje się podatkiem spadku nieprzekraczającego wartości 3000 euro”.

Porównując powyższych podatników uprawnionych do ulgi podatkowej z grupą uprawnionych do zwolnienia podmiotowego w polskiej ustawie o podatku od spadków i darowizn, należy dojść do wniosku, że są one zakresowo zbliżone, o ile uznamy, iż zakresowo opiekunowie i podopieczni to pasierbowie, ojczym i macocha. Można też zaryzykować twierdzenie, że pradziadkowie i prawnuki jako uprawnieni do zwolnienia nie mają praktycznie większego znaczenia.

Z punktu widzenia elementów konstrukcji podatku ulga określona wyżej pod lit. a jest typowym zwolnieniem podmiotowym, ulga określona pod lit. b także, a ulga wskazana pod lit. c to minimum podatkowe. Jest tak dlatego, że podmioty określone wyżej pod lit. a i b są objęte zakresem podmiotowym podatku od spadku, gdyż podatnikami są wszystkie osoby fizyczne. W ustawie tej nie występują wprost ulgi podatkowe rozumiane jako:

- a) zmniejszenie podstawy opodatkowania,
- b) obniżenie stawki podatkowej,
- c) bezpośrednie obniżenie podatku.

Występują natomiast potrącenia z kwoty podatku, a więc jako ulga podatkowa (art. 9 ust. 1–4 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku).

Ulga ta polega na możliwości potrącenia:

– przez stałego mieszkańca Litwy z kwoty podatku od spadku obliczonego w trybie przewidzianym w ustawie kwoty ustalonego podatku od spadku lub kwoty identycznej z nim, zapłaconego w państwie zagranicznym od spadku znajdującego się w tym państwie, jeżeli państwo to znajduje się na liście zatwierdzonej przez ministra finansów, z tym że,

– jeżeli kwota podatku od spadku otrzymanego w państwie zagranicznym, obliczona w trybie przewidzianym w ustawie, jest niższa niż kwota

ustalonego podatku od spadku lub podatku tożsamesego zapłacona od spadku otrzymanego w państwie zagranicznym, potrąceniu podlega wyłącznie kwota podatku od spadku naliczona zgodnie z ustawą od podatku od spadku obowiązującą na Litwie, jednakże w przypadku gdy

– stały mieszkaniec Litwy otrzymuje spadek w kilku państwach zagranicznych, podlegająca potrąceniu kwota podatku od spadku jest naliczana osobno w przypadku każdego państwa, w którym znajduje się spadek.

Warunkiem niezbędnym do dokonania potrącenia z naliczonej kwoty podatku jest przedłożenie uwierzytelnionych przez organ podatkowy państwa zagranicznego dokumentów o znajdującym się w tym państwie spadku oraz naliczonym i zapłaconym od niego podatku od spadku w ustalonej wysokości lub podatku tożsamesego.

Istotne wydaje się to, że w przypadku polskiego podatku od spadków i darowizn podatkiem tożsamym byłby podatek zapłacony od przedmiotów opodatkowania uregulowanych w ustawie o podatku od spadków i darowizn. Instytucji podobnej, która polegałaby na potrąceniu podatku od spadków i darowizn zapłaconego w innym państwie, w Polsce nie ma. Podwójne opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn jest poważnym problemem nie tylko w państwach Unii Europejskiej (UE). Jest ono łagodzone przez zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. W polskiej ustawie o podatku od spadków i darowizn występuje ulga mieszkaniowa oraz zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe.

Ulga mieszkaniowa (art. 16 u.p.s.d.) polega na niewliczaniu do podstawy opodatkowania czystej wartości, własności (współwłasności) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego albo udziału w takim prawie, nabytych w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, darowizny lub polecenia darczyńcy (dla I grupy podatkowej), albo nabytych w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego (dla osób zaliczonych do II grupy podatkowej), albo nabytych w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego (dla osób zaliczonych do III grupy podatkowej, które jednocześnie sprawowały opiekę nad wymagającym jej spadkodawcą na podstawie umowy pisemnej z podpisem notarialnie potwierdzonym przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisu przez notariusza). Nabywca równocześnie nie

może być właścicielem innego domu jednorodzinnego lub lokalu mieszkalnego, nawet wynajmowanego. Odliczenie ma charakter ryczałtowy obliczony dla 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. Z kolei ulgę tę, podobnie jak opisane niżej zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe, stosuje się także do nabywcy, który w chwili nabycia posiadał obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub który miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium takiego państwa.

Z kolei zwolnienia przedmiotowe uregulowane w art. 4 u.p.s.d. są zróżnicowane zarówno co do przedmiotu, bo dotyczą np. nabycia gruntów rolnych, pieniędzy, wkładów na rachunku bankowym, dzieł sztuki, zabytków ruchomych i nieruchomości przez osoby zaliczane do którejsz z grup podatkowych i na podstawie któregoś z tytułów nabycia, np. dziedziczenia, darowizny. Natomiast zwolnienia podmiotowe uregulowane w art. 4a i 4b u.p.s.d. dotyczą:

– art. 4a u.p.s.d. – nabycia wszelkich rzeczy lub praw majątkowych bez względu na ich wartość przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę bez względu na tytuł nabycia, z wyjątkiem nabycia w drodze zasiedzenia;

– art. 4b u.p.s.d. – nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub udziału w nim, pod warunkiem m.in. prowadzenia go przez nabywcę co najmniej przez 2 lata i bez względu na jego wartość.

W związku z uregulowaniem zawartym w art. 9 ustawy Republiki Litewskiej o podatku od spadku należy zauważyć, że instytucje unijne nie pozostają bezczynne wobec faktu podwójnego opodatkowywania nabycia spadku. Z inicjatywy Komisji Europejskiej przeprowadzono konsultacje społeczne⁵⁰, a w dniu 15 grudnia 2011 r. Komisja przedstawiła pakiet dokumentów dotyczących rozwiązywania transgranicznych problemów podatkowych powiązanych z dziedziczeniem, a w tym: komunikat COM/2011/864; dokument roboczy SEC/2011/1488; zalecenia 2011/856/EU. W tym ostatnim dokumencie zobowiązano Komisję do opublikowania 3 lata po jego przyjęciu sprawozdania na temat sytuacji

⁵⁰ Zob. http://ec.europa.eu/taxatton_customs/taxation/personal_tax/inheritance/index_en.htm

opodatkowania spadków w obrębie UE. Czy i jakie efekty te działania przyniosą, pokaże czas. W każdym razie przykład Litwy jest godny naśladowania także przez Polskę.

9. INNE ZAGADNIENIA

Zarówno w Polsce, jak i w Republice Litewskiej podatnicy mają obowiązek składania zeznań podatkowych. W Polsce ponadto w przypadku korzystania ze zwolnień podmiotowych mają też obowiązek złożenia (pod warunkiem utraty zwolnienia i opodatkowania nabycia tak jak u podatników I grupy podatkowej) zgłoszenia, a w przypadku gdy przedmiotem nabycia (darowizna lub polecenie darczyńcy) są pieniądze, obowiązek udokumentowania dowodem wpłaty na rachunek bankowy nabywcy lub przekazem pocztowym. Z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od spadków RL wynikałoby, że uprawnionym i obowiązującym do naliczenia podatku od spadków byłby sąd stwierdzający nabycie spadku. Jednakże przepis ten odnosi się tylko do notariusza. Istotna jest bowiem treść art. 8 ust. 2 tej ustawy, z którego wynika, że mieszkaniec płaci podatek od spadków przed stwierdzeniem nabycia spadku, z wyjątkiem przypadku, gdy rada samorządowa odroczyła termin zapłaty podatku lub zwolniła podatnika z obowiązku jego zapłaty. Sankcją braku zapłaty podatku od spadków jest wówczas niemożliwość stwierdzenia nabycia spadku (art. 8 ust. 3 tej ustawy). Rozwiązanie to jest w pewnym sensie zbieżne z art. 19 ust. 6 u.p.s.d. stanowiącym, że notariusz może sporządzić akt notarialny, przedmiotem którego jest np. zbycie spadku, tylko wówczas, gdy przedłożono do aktu zaświadczenie naczelnika urzędu skarbowego stwierdzające, że należny podatek od spadków i darowizn został zapłacony albo podatnik był od niego zwolniony lub że zobowiązanie uległo przedawnieniu. Charakterystyczne jest to, że ustawa RL o opodatkowaniu spadków nie zawiera instytucji ponownego powstania obowiązku podatkowego, tak jak czyni to ustawa o podatku od spadków i darowizn, która umożliwia opodatkowanie nabycia spadku nawet po upływie kilkudziesięciu lat po jego otwarciu, o ile tylko stwierdzenie nabycia spadku (przez sąd czy notariusza) nastąpiło po upływie tych kilkudziesięciu lat.

Trzeba jeszcze podkreślić, że w Polsce zeznanie podatkowe i zgłoszenie są formularzami, których wzory zostały wprowadzone i ustalone urzędowo przez rozporządzenia Ministra Finansów. W każdym wypadku w Republice Litewskiej o wymiarze podatku od spadków rozstrzyga decyzją urząd skarbowy.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2018.
- Etel L., *Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok 2006.
- Fedorowicz Z., *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Mariański A., *Komentarz do art. 7 pkt 1*, [w:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Medelienė A., Sudavičius B., *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011.
- Mikielewicz A., *Warunki życia i pracy w krajach Europejskiego Obszaru Gospodarczego*, Białystok 2012.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy*, Kraków 1999.
- Nykiel W., *Komentarz do art. 15 pkt 1*, [w:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Reniger H., *Prawo finansowe*, red. L. Kurowski, Warszawa 1955.
- System finansów publicznych Polski i Litwy*, red. S. Presnarowicz, B. Sudavičius, Białystok 2017.
- Zawora J., *Samodzielność finansowa gmin w świetle uwarunkowań prawnych i samorządowych wydatków inwestycyjnych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10.

TAXATION OF PROPERTY AND PROPERTY RIGHTS ACQUIRED FREE OF CHARGE IN THE TAX LAW OF POLAND AND LITHUANIA SELECTED PROBLEMS

Summary. The presented comparisons clearly show that the inheritance tax applicable in the Republic of Lithuania is a simple tax, uncomplicated both in legal and financial scope. Therefore, it does not cause serious practical problems in terms of payment or assessment. Its calculation and assessment are friendly for taxpayers. With respect to this, one should particularly note such solutions as lowering the tax base by 30%, non-deductibility of debts and burdens and the complicated procedure for its determination, respect for the principle of avoiding double taxation, or the fact that a new tax obligation may not occur.

This cannot be said about the inheritance and donation tax applicable in Poland. The only thing that can be said in favour of the solutions in force in Poland is that the scope of the discussed tax is wider, which means a number of obtained items cannot be burdened with higher income tax on natural persons.

The author envisages this publication as a first in a series of publications that will inform Polish taxpayers, tax authorities and lawmakers of the legal solutions in force within the scope of taxation of gratuitous acquisition of property and property rights in other selected European countries. The Polish Act on inheritance and donation tax is exceedingly complicated, causes tax disputes, does not

facilitate establishing correct relations between taxpayers and tax authorities, and undoubtedly also leads to family conflicts.

Keywords: inheritance, donation, debt collection, ordinary entry, further entry, entity, subject of taxation, tax base, reliefs and exemptions, inheritance tax in force in the Republic of Lithuania, Act on inheritance and gift tax

Tan Yusen*

CHINA'S TAX AND NON-TAX INSTRUMENTS RESPONDING TO ITS WEAKENING ATTRACTIVENESS TO FOREIGN CAPITAL

Summary. This paper studies China's weakening in its attractiveness to foreign capital, especially since its implementation of new corporate income tax law in year 2008, which phased out the former preferential tax treatments for foreign invested enterprises and the placed-based favourable tax policies for various special tax zones. Empirical evidence and the major factors causing this weakening in attracting foreign investment are discussed. This paper also studies the major tax measures, fiscal measures and non-tax measures adopted by China central and regional governments, which are aimed to improve China's competitiveness in attracting foreign capital. The major contribution of this paper is its discussion on China's good practice of making use of non-tax measures to attract foreign capital, which is effective in avoiding harmful international tax competition. The other contribution of this paper is the discussion on the economic foundation (i.e. China's comparative strength and state ownership of lands) which makes these non-tax measures feasible. China's good practice of adopting non-tax measures and making use of its comparative strength is of reference value to other capital importing countries in the world.

Keywords: attractiveness to foreign capital, non-tax measures, comparative advantage

* The author would like to express her gratitude to Prof. Dr. Ziemowit Kukulski for his advice. The author is a fellow researcher in Centre of Tax Documentation and Studies of University of Lodz, and also an assistant professor of the Public Finance and Administration School of Shanghai Lixin University of Accounting and Finance (Shanghai, China), e-mail: 20149018@lixin.edu.cn

Formulation of competitive policy instruments to attract foreign direct investment is a very important issue for many countries, including but not limited to developing countries. Among the developed countries, the United States under the leadership of President Donald Trump pays much attention to this issue by implementing a tax cut reform to attract capital flow into its territory and sees it as a measure to revive its manufacturing industry.

In practice, governments in various countries prefer to create some special tax zones¹ and take measures to encourage new business investments, i.e. available lands, fundamental infrastructure and favourable tax policies. These measures are usually appealing to foreign investors given other conditions for doing business also being acceptable.

As a possibly effective platform for attracting foreign capital and develop regional economy, special economic zones are viewed as an interesting topic by many scholars. Jarosiński et al. (2016) studied the impact of special economic zones on regionally social and economic development and also the influence on foreign direct investment and the improvement of job market situation². Ahrens et al. (1995) noticed that in the course of Central and Eastern Europe's transformation process special economic zones both accelerated transformation and attracted foreign investment, but they also experienced failure in some countries or regions³. Besides special economic zones, Ahrens et al. (1995) also studies the export processing zones experiences in South Korea, Mauritius, Mexico and India⁴. Smętkowski (2002) examined the general impacts of special economic zones in Poland and evaluated the results of these zones as instruments for enhancing regional development and industry development⁵. Laukkanen (2016) compared the difference

¹ These special tax zones consist of free trade zones, export processing zones, high technology zones, etc.

² K. Jarosiński, G. Maśloch, *The Impact of Special Economic Zones on the Level of Socio-Economic Changes of Polish Regions*, Warsaw Forum of Economic Sociology, Autumn 2016, vol. 7, no. 2 (14), pp. 115–137.

³ J. Ahrens, A. Meyer-Baudeck, *Special Economic Zones: Shortcut or Roundabout Way towards Capitalism*, "Intereconomics", March/April 1995, pp. 86–95.

⁴ Ibidem.

⁵ M. Smętkowski, *Polish Special Economic Zones as an Instrument of Regional and Industrial Policy*, "Munich Personal RePEc Archive", online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/39184/> (accessed: 15.04.2018), MPRA Paper No. 39184, posted on 19 June 2012, pp. 1–12.

between special tax zones and tax heavens, discussed the major tax and business characteristics of special tax zones via comparison of the experiences in ten jurisdictions, and also looked into economic development of special tax zones in different stages⁶. Lipták et al. (2015) discussed the legal matters with respect to the formation of special economic zone under the framework of European Union Law, examined the imbalanced development level among observed countries (around 30 countries) using cluster analysis method, and put forward a suggestion that it might have more potential for some countries to form special economic zones in the explored areas⁷. It is worthy of noting that the tax breaks and tax exemption applying in special economic zones located in Poland or other member states of European Union (abbreviated as "EU") face a legal risk of being viewed as "state aid", which are seen as a breach of the EU laws unless these tax incentives satisfy certain conditions such as for the purpose of alleviating poverty or underemployment in a certain region or for the purpose of promoting a project of common European interest, etc. (Lipták et al., 2015; Laukkanen, 2016; Jarosiński et al. 2016; Smętkowski, 2002).

Zheng et al. (2016) found out that at the macro-level the development zones' overall contribution to regional economic growth is not in commensurate with their share of land in host cities which implies that China's central government should pay more attention to the efficiency of these zones by considering their size and location before ratifying the formation of these zones and should not expand the size of these zones without any limit⁸. Zhang (2011) studied China regional governments' irrational expenditures in infrastructure aimed to form development zones, among which many of these zones were idle and did not attract any business capital inflow, and in view of this negative effect, Zhang (2011) suggested that the central government should interfere with the abuse of land by regional governments via tax or fiscal instruments⁹. Huang et al. (2016)

⁶ A. Laukkanen, *The Development Aspects of Special Tax Zones*, "Bulletin for International Taxation" 2016, vol. 70, no. 3, pp. 152–162.

⁷ F. Lipták, S. Klasová, V. Kováč, *Special Economic Zone Constitution According to Cluster Analysis*, "Procedia Economics and Finance" 2015, no. 27, pp. 186–193.

⁸ G. Zheng, E. Barbieri, M.R. Di Tommaso, L. Zhang, *Development Zones and Local Economic Growth: Zooming in on the Chinese Case*, "China Economic Review" 2016, vol. 38, pp. 238–249.

⁹ J. Zhang, *Interjurisdictional Competition for FDI: The Case of China's "Development Zone Fever"*, "Regional Science and Urban Economics" 2011, vol. 41, pp. 145–159.

compared the land use efficiency of electronics firms located inside and outside development zones in Shanghai and his research outcome revealed that electronics firms inside development zones are more efficient than those outside these zones in terms of land use, and this differentiation was attributed to government supports, technological externalities and international linkages benefiting the firms inside these zones¹⁰. Wang (2013) conducted an empirical study to a set of Chinese dataset at municipal level and found out that the programs / projects within Chinese special economic zones enhanced foreign direct investment, however, for zones established later the benefits in economic growth and wage increase were smaller while the distortions in firm location behaviour were larger than those zones set up earlier, furthermore, municipalities with multiple special economic zones experienced bigger effects than those with only one zone¹¹. Sosnovskikh (2017) made an investigation to Russia's formation and operation of special economic zones and the result revealed that Russia's policies aimed to encourage export, job creation and technology / knowledge diffusion had strongly interfered with business's activities and thus prevented business from conducting competition and collaboration within these zones¹². Parwez and Sen (2016) discussed the negative effects linked with the land supply in India for the creation of special economic zones, emphasized that governments' forcible acquisition of agriculture lands from local farmers had caused large-scale unemployment and sometimes the lands were not used for intended productive sectors and infrastructure but for real estate projects or even remained unutilized¹³.

China has already established hundreds of zones since its implementation of openness and reform strategy around four decades ago. The types of these zones in China are very diversified, ranging from special economic zones, free trade zones, coastal economic openness zones, highly technological zones, economic and technology development zones, export

¹⁰ Z. Huang, C. He, Y.H.D. Wei, *A Comparative Study of Efficiency of Electronics Firms Located within and outside Development Zones in Shanghai*, "Habitat International" 2016, vol. 56, pp. 63–73.

¹¹ J. Wang, *The Economic Impact of Special Economic Zones: Evidence from Chinese Municipalities*, "Journal of Development Economics" 2013, vol. 101, pp. 133–147.

¹² S. Sosnovskikh, *Industrial Cluster in Russia: The Development of Special Economic Zones and Industrial Parks*, "Russian Journal of Economics" 2017, vol. 3, pp. 174–199.

¹³ S. Parwez, V. Sen, *Special Economic Zone, Land Acquisition, and Impact on Rural India*, "Emerging Economy Studies" 2016, vol. 2 (2), pp. 223–239.

processing zones, and new development areas. Similar to the practice in other countries as mentioned above, China granted various tax incentives to the foreign invested enterprises located within these zones. These tax breaks and tax exemption / reductions are essentially distinguished depending on the type of these zones. These tax incentives caused tax inequity between foreign invested enterprises and domestic enterprises and also led to regionally economic imbalance as most of the earlier created special tax zones are located in eastern China rather than in central or western China.

Under the pressure of improving tax equity and eliminating regionally economic disparity, in year 2008 China phased out its previously dual income tax systems¹⁴: one corporate income tax system solely for foreign invested enterprises and the other corporate income tax system only for domestic invested enterprises. It also abandoned the place-based favourable tax treatments for the special tax zones located in China's eastern regions. As a replacement of its previously distinguished dual corporate income tax regimes, China unified its corporate income system for both foreign invested enterprises and domestic invested enterprises, and also unified its corporate income treatments for enterprises located in different regions of China including various special tax zones but excluding western regions.

Ten years have passed since China's gradual phasing out of its favourable corporate income tax system for foreign invested enterprises and for special tax zones as of early 2008. Does this phasing out of favourable tax policies for foreign capital cause any results?

Apparently, in recent years, as reported by newspaper and observed by ordinary people, China has experienced a notable weakening in its attractiveness to foreign capital, especially after it phased out the preferential corporate income tax policies for foreign invested enterprises and the placed-based favourable tax treatments for various special tax zones. Consequently, both China central government and regional governments have to confront an unavoidable issue – how to deal with the weakening of competitiveness in attracting foreign capital?

In order to seek for the answer to this issue, this paper will discuss the central government's and regional governments' recently released tax and

¹⁴ Under this tax reform, China granted a five-year transitional period to those foreign invested enterprise, which were applicable to preferential treatments under the former Foreign Invested Enterprise Income Tax Law.

fiscal measures as well as other non-tax measures which are aimed to offset the weakening of China's attractiveness to foreign capital.

What makes this research meaningful is that China governments' efforts to deal with the weakening in its attractiveness to foreign capital contribute good practice and also offer lessons for other capital-importing countries. For instance, Poland intends to phase out its special tax zones after year 2020 and hence afterwards it will have to face the decline in its attractiveness to foreign capital due to its proposed repeal of the former preferential tax policies applying in its special tax zones.

This paper is also distinguished from other studies in its emphasis on the non-tax measures adopted by China governments. These non-tax measures do not seem to cause harmful international tax competition, but they are still face the risks of being criticized for offering state aid to certain industries or certain enterprises which will cause unfair market competition between China and other so called free market economies, even though technically speaking the fairness in competition is just a relative concept rather than an absolute concept. The state aid offered by China governments might cause international trade conflicts launched by its rivals in the world. The recent trade war launched by the United States against China is one example of this.

Except for certain measures of fiscal subsidy nature (or called as "state aid" by European Union law), some of China's good practice is feasible to other capital importing countries and also acceptable for free market economies, such as simplifying and optimizing public administration to foreign investors, encouraging research and innovation and improving transparency and fairness in governmental procurement.

2. DISCUSSION ON CHINA'S WEAKENING IN ITS ATTRACTIVENESS TO FOREIGN CAPITAL

China's competitiveness in attracting foreign capital has been decreasing gradually for a few years. This weakening in its attractiveness was clearly visible from three dimensions: the decreasing annual foreign investment amount, the decreasing number of foreign invested manufacturing enterprises and the labour emigration from China's eastern region to central and western areas. Most of special tax zones created at an earlier stage were located in eastern areas. This weakening in its attractiveness was mainly caused by the overall increment in the cost of doing business in China which impaired the profitability of business. Detailed discussion on this issue is set out as follows.

2.1. Empirical Evidence on the Weakening Attractiveness to Foreign Capital

China's actual use of foreign investment amount in year 2016 was less than that of the previous year by USD 266 million (minus 0.2% growth rate). Its number of foreign invested manufacturing enterprises was undergoing a continuous decline trend since 2008 (see the following Figure 1). Furthermore, China's flowing labour force (note: mainly consisting of idle peasants) showed a trend of flowing from the eastern region to its central and western region. For instance, the inflow of labour force to central region in year 2017 increased by 2.9% compared with year 2016; the inflow of labour force to western region in year 2017 increased by 4.9% compared with year 2016; but the inflow of labour force to eastern region in year 2017 increased by only 0.2% compared with year 2016.

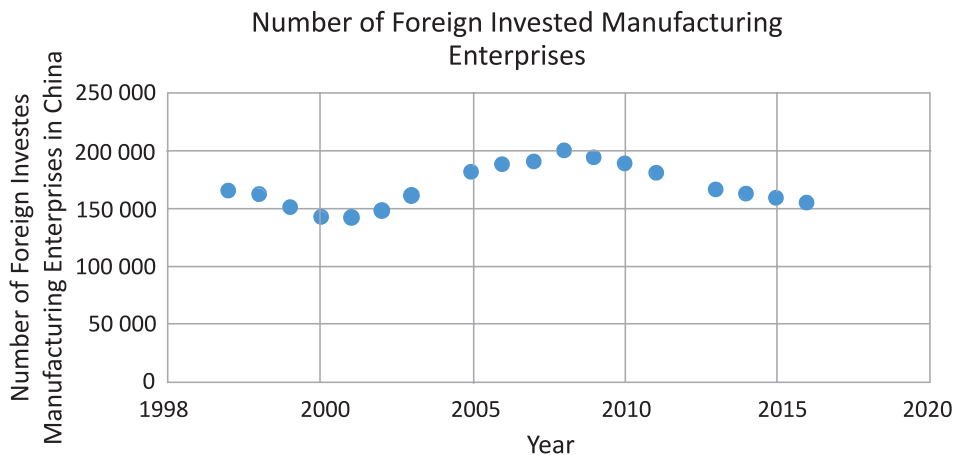


Figure 1

Source of data: the PRC National Statistics Bureau, <http://www.stats.gov.cn/> (accessed: 12.12.2019).

2.2. Discussion on the Factors that Eroded China's Attractiveness to Foreign Capital

Theoretically speaking, China's decline in its attractiveness to foreign investment is mainly caused by the gradual increase of the overall business operation cost in China. This overall business operation cost could be roughly divided into five costs: tax and fee cost, labour cost, land cost,

financing cost, as well as law and regulation compliance cost. In general, tax cost is generally measured by effective tax burden and fee costs in China usually involve non-tax revenue items which are consolidated into the government's general budget and other user fees mainly consisting of the "Governmental Fund Items" which are of the nature of earmarked taxes and are not lawfully included in the tax system but still contained in the government fiscal budget (called as the "Governmental Fund Budget"). Labour cost usually is measured by average labour wage level. Land cost is measured by average land price, which in practice is categorized into four kinds of prices: overall average land unit price, commercial land unit price, residential land unit price and industrial land unit price. Financing cost is usually measured by interest rate and relevant handling fee rate charged by various financial institutions. The cost of complying with law and regulation is measured by the time cost wasted by enterprises on the time-consuming documentation preparation, application and negotiation procedures with government authorities and the lengthy ratification procedures by various levels of government authorities.

2.2.1. The Repeal of the Former Tax Incentives for Foreign Invested Enterprises, Foreign Investors and Special Tax Zones

China's former favourable tax incentives solely granted to foreign invested enterprises were phased out since the enforcement of a unified corporate income tax (hereafter abbreviated as "CIT") law for both domestic and foreign enterprises as of 1 January 2008. Year 2008 is a dividing line in terms of the special tax treatments granted to foreign capital enterprises. Prior to 2008, China granted preferential corporate income tax ("CIT") treatment with the CIT rate being reduced to 15% for foreign invested enterprises who were located in special economic zones. Foreign invested manufacturing enterprises located in economic and technological development zones also enjoyed a reduced CIT rate of 15%¹⁵. Foreign invested enterprises located in coastal economic openness areas or urban areas (outside captive special tax zones) of cities where these cities have economic special zones or economic technology development zones enjoyed

¹⁵ Article 7 of Foreign Invested Enterprise and Foreign Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China (hereafter abbreviated as "FEIT Law"), ratified by the 4th Conference of the 7th National People's Congress, released on 9 April 1991 and enforced on 1 July 1991.

a reduced CIT rate of 24%¹⁶. Favoured projects such as energy projects, transportation projects, harbours and wharfs which were located in coastal economic open areas, economic special zones and old urban areas of the cities which have economic and technology development zones, were also applicable to a reduced CIT rate of 15%¹⁷.

Besides lower CIT rate, the production-oriented foreign invested enterprises also enjoyed tax holiday, i.e. "2 years exemption and 3 years 50% deduction of CIT" since their first profit-making years (after offsetting their previous years' losses carried forward).

Prior to year 2008, China also applied favourable tax treatment to foreign investors. For instance, if the foreign investors of the foreign invested enterprises in China intended to reinvest their earned after tax profits sourced from these enterprises in China in the form of increasing these China incorporated enterprises' registered capital or re-establishment of new foreign invested enterprises in China with the proposed operation period of these new enterprises being no shorter than five years, 40% of the paid China corporate income tax linked with these China-sourced after tax profits may be refunded to these foreign investors upon both their application and the approval by their in charge China tax authorities¹⁸. China government also waived the withholding tax on the dividend earned by these foreign investors from their invested subsidiaries in China¹⁹.

However, after year 2008, the CIT rate for either foreign invested enterprises or domestic enterprises was unified to a standard rate of 25%. Before year 2008, the enterprise income tax rate for domestic capital enterprises was 33%, much higher than that for foreign capital enterprises. Even though there was still a transitional period of 5 years for foreign invested enterprises to increase its CIT rate from 15% to 25% gradually, after year 2012 all the above territorial-based CIT preferential treatments granted to foreign capital enterprises were phased out. Even though the unified CIT Law enforced since 1 Jan 2008 still stipulates some preferential tax treatments for some specific industries (Hi-tech industry, environment-friendly industry, venture capital, infra structure and so on), these treatments are no longer based on or no longer linked to any special tax zones except for the tax incentives aimed to support the economic growth of less developed

¹⁶ Article 7 of FEIT Law.

¹⁷ Article 7 of FEIT Law.

¹⁸ Article 10 of FEIT Law.

¹⁹ Article 19.1 of FEIT Law.

western regions. This substantial transformation in CIT policy weakened China market's attractiveness to foreign capital. Some big-sized foreign enterprises have chosen or are considering moving out of China and then rebuild premises in other jurisdictions such as countries in South East Asia or South Asia, which promise to offer more favourable CIT treatments. For instance, Nike closed its only one shoe production factory in China and laid down 1400 employees in year 2009; Adidas closed its only one shoe production factory in China in year 2012 and also determined to move its production lines to Myanmar, one country located in south east Asia; Samsung formally closed its internet device equipment production company located in Shenzhen City on 27 April 2018 and laid down 320 employees²⁰.

In order to curb this emigration of enterprises from China, some tax experts in China did some studies and proposed to introduce an "exit tax" to tax resident in China. However, if the shareholders of existing foreign enterprises (note: some of the individual shareholders are China tax residents, particularly the China shareholders of China-foreign capital joint ventures and the ultimate China shareholders of some "faked" foreign invested enterprises²¹), perceive the risk of being imposed of exit tax, they will accelerate their capital outflow from China and this possible large scale foreign capital outflow is quite risky for China in terms of the potential tax revenue outflow or the underlying foreign currency reserve pressure. Since a formal imposition of a new tax usually takes at least three or more years to persuade the relevant interest groups, deal with their lobbying activities and pass the legislation procedures, it does not seem to be realistically feasible for China to view this proposed "exit tax" as an effective instrument to curb current foreign capital outflow.

2.2.2. The Continuous Increment of Labour Cost

China's existing Labour Law is biased to protect the rights of work force rather than the employers' rights. The average age for work force in China is aging. Both two reasons accelerate a continuous rise of labour cost in China's foreign invested enterprises (see the following Figure 2).

²⁰ See: Wu Xiaobo, *Foreign Capital Is Flowing Out of China and Why?*, "Finance and Economy First We Media – Wu Xiaobo Channel", 6 May 2018.

²¹ These faked foreign invested enterprises had foreign individual shareholders in its legal incorporation document but the ultimately real individual shareholders behind these symbolic foreign individual shareholders were Chinese.

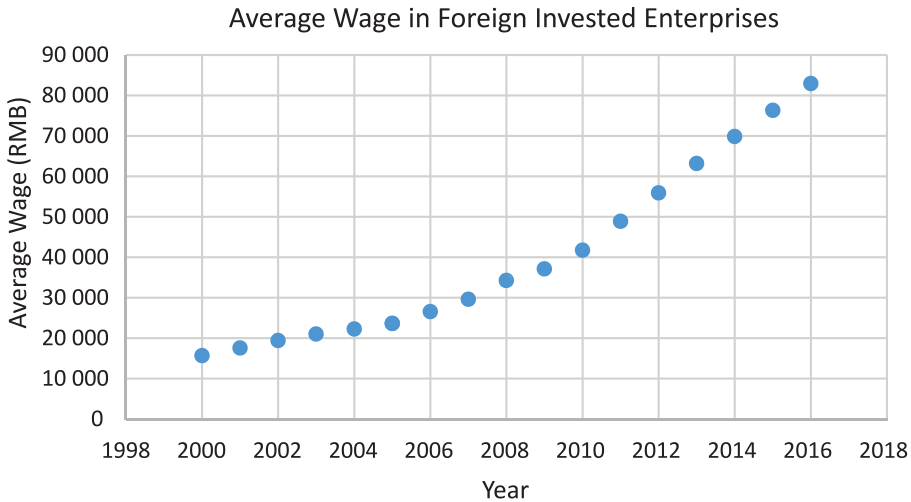


Figure 2

Source of data: the PRC National Statistics Bureau, <http://www.statistics.gov.cn> (accessed: 9.05.2018).

2.2.3. The Increasing Land Cost

In the past years, China's land costs increased rapidly (see Figure 3). The increase in land costs was partly driven by local governments' behaviours in seeking for "Land Fiscal Revenues". Under China's land monopoly supply system, local government is almost the only one land supplier in the land market. Local governments gained huge fiscal revenue through buying agricultural lands from farmers or residential lands from urban residents at a lower price and then selling to real estate developers at a much higher price after considering local governments' cost in serving these lands with necessary utilities services. Chinese scholars call this kind of local government revenue sourced from supplying land to market as "Land Fiscal Revenue".

Even though the industrial land price did not seem to increase rapidly since 2004 to 2018, the commercial land price and residential land price increased significantly since 2004 to 2018, and accordingly the rise in land prices caused the costs for living and doing business increased. The burden of cost increment was consequently passed on to manufacturing industries in the form of increasing labour cost (note: to cover labour's residential rent increment), increasing costs in procurement of goods and services supplied by commercial sectors or service sectors (note: the rent cost for these commercial sectors or service sectors also increased).

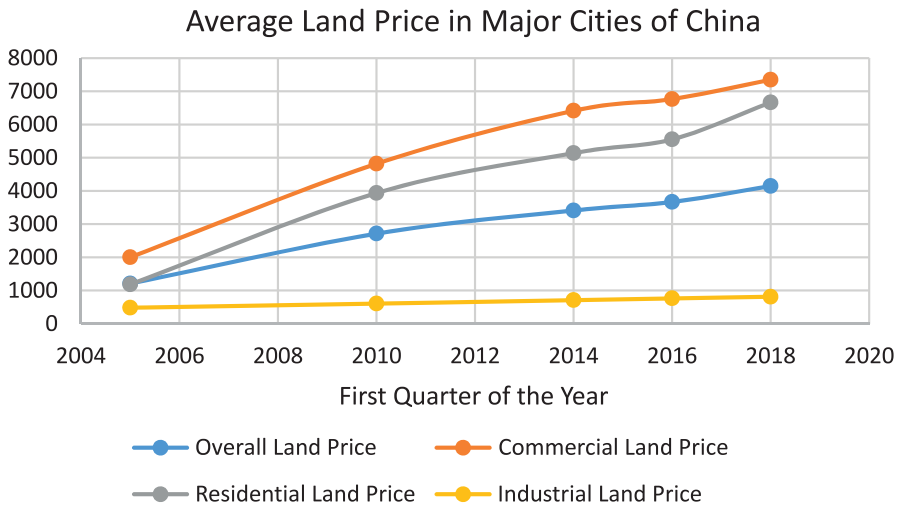


Figure 3

Source: The data for the first quarter of year 2005 is quoted from “The City Land Price Dynamic Monitor Report for the First Quarter of year 2005” (hereafter abbreviated as “Report Q1/2005”), released on 2 October 2005. The data for the first quarter of year 2010, 2014 and 2018 is sourced from Report Q1/2010, Report Q1/2014, Report Q1/2016 and Report Q1/2018 respectively. All the data is available on the website of China Land Price Information Service Platform, <http://www.landvalue.com.cn> (accessed: 7.05.2018).

2.2.4. The High Compliance Cost

The compliance costs for foreign invested enterprises in China are relatively high. The registration and operation of a foreign invested enterprises needs time-consuming and money-consuming application procedures which involves numerous authorities inclusive of industrial and commercial administration bureau, foreign economic and trading committee (later renamed as the subordinated branches of Ministry of Commerce), tax authority, environment protection bureau, social security bureau, fiscal bureau, public security bureau and other relevant authorities. An enterprise is obliged to handle the registration with these authorities, to comply with tax filing obligations, to contribute social security fees and comply with labour law obligations, to submit financial reports in due time, etc. In practice, some of foreign enterprises have to engage accounting firms or law firms or employ in-house accounting / law staff to handle some of these issues and of course also have to pay professional fees or salaries to them. Foreign enterprises also have to deal with the routine and non-routine investigations conducted by these governmental authorities, such as tax audit,

environment protection investigation, fire protection check, etc. In order to be well prepared to deal with these governmental investigations, foreign enterprises need to spend extra human resources on these compliance matters. If some of these enterprises fail to pass one or more than one of these governmental investigations, they usually are imposed of fines.

2.2.5. The High Financing Cost

Finally, the financing costs for enterprises are relatively high in current China. Banks prefer to offer loans to state-owned enterprises. It is difficult for medium and small sized enterprises to look for loans from banks since in practice these medium and small sized enterprises cannot afford to buy immovable properties whilst the immovable properties are the commonly accepted assets as guarantee for applying for loans from commercial banks. These medium and small sized enterprises were forced to borrow money from private capital market while the actual interest rate of borrowing money from private capital market is far higher than the loan interest rate offered by commercial banks. According to a survey conducted by Chinese Academy of Fiscal Sciences, "state-owned enterprises are easier to obtain financing funds than private-owned enterprises. Around 52.1% of state-owned enterprises participating in the survey admitted they did not face any difficulty in financing, but only 38.6% private-owned enterprises participating in the survey expressed that they did not face any problem in seeking for financing. Among the sample enterprises, the weighted average bank loan interest rate for state-owned enterprises in year 2016 was 5.26% while the interest rate for private-owned enterprises was 6.79%"²².

The aforementioned five factors pushed the tax burden and cost of running an enterprise in China increased greatly in recent years. These factors have visibly lowered the profitability level of foreign invested enterprises in China. Undoubtedly, profitability level is a key indicator to measure China's attractiveness to foreign capital. In this sense, China government has been forced to implement various measures to offset the negative effect on profitability caused by these factors.

²² Journalist Du Tao, *The Differential in Financing Costs Among Enterprises Is Big, and the Difficulty and High Cost in Financing for Medium and Small Size Enterprises are more and more Notable*, Published on "Economic Observer", <https://finance.sina.cn> (accessed: 7.05.2018). The data was originally sourced from the Report namely "Reduction of Costs: 2017 Survey and Analysis" by Chinese Academy of Fiscal Sciences, <https://finance.sina.cn> (accessed: 7.05.2018).

3. CHINA GOVERNMENTS' EFFORTS TO OFFSET THE WEAKENING IN THEIR ATTRACTIVENESS TO FOREIGN CAPITAL THROUGH TAX AND NON-TAX POLICIES

Since after the year of 2008 there was no special CIT treatments in these zones, it is more appropriate to call the above special tax zones as "Development Zones" after the year of 2008.

In order to offset the weakening in China's attractiveness to foreign capital, for the past two years, China government at various levels has initiated to offer various fiscal subsidies and tailor-made public services to the enterprises (including both domestic and foreign invested enterprises) which register and situate in these special development zones, inclusive of discounted land prices, discounted rent prices, discounted loan interest, high quality schooling opportunities for children of the top management of these enterprises, priorities in selecting and cultivating potential IPO companies, fiscal subsidies in cultivating high-tech enterprises and so on. The following parts of this paper will discuss these tax measures and non-tax measures in detail.

3.1. The Central Government's Several Measures Aimed to Expand Openness and Proactively Make Use of Foreign Capital

The State Council issued a circular namely "The Notice on Several Measures Aimed to Expand Openness and Proactively Make Use of Foreign Capital" (Circular Guofa [2017] No. 5, hereafter called as "Circular 5"). In this Circular 5, some measures are implemented aimed at expanding openness, improving fair competition environment and attracting foreign investment. These measures are set out in detail as follows.

3.1.1. Measures to Further Expand Openness to the World

Circular 5 is guided by the mindset of openness and development and is aimed to push a new round of high level openness to the world. Under Circular 5, the industrial catalogue of foreign investments and its relevant regulations will be amended in order to loosen the foreign capital access constraints in service industry, manufacturing industry, mineral exploitation industry and other industries. Circular 5 also mentions China governments' supports for foreign capital's participation in the implementation of the nation's innovation-driven development strategy, the transformation and

upgrading of manufacturing industry as well as facilitating talented persons' going back from abroad to start their business in China²³.

A few detailed measures are formulated in Circular 5 in order to deepen China's openness of service industry to foreign capital, which contains loosening the limitation for access to the business of financial services, accounting and audit services, architecture design, ranking assessment services, and permitting the openness in some industries such as telecommunication, internet, culture, education industry, traffic and transportation industry²⁴.

The foreign capital access constraints are cancelled in some fields of the manufacturing industry, including the manufacturing of railway traffic equipment, the manufacturing of motorcycles, the production of fuel ethanol, oil processing, etc. Foreign capital access constraints in some fields of mineral exploitation industry, such as oil shale, oil sand and shale gas as well as other unconventional oil and gas mineral are also loosened²⁵. The joint venture cooperation projects involving both foreign and domestic capital in the fields of petroleum and natural gas are not required to obtain governmental approval any longer but only required to submit files to the authorities for record purpose.

Both foreign investment enterprises and domestic enterprises are applicable to policies and measures under the "China Manufacturing Strategy 2025". Foreign capital is encouraged to invest in high end manufacturing, intelligent manufacturing and green manufacturing and other manufacturing sectors. In order to transform and upgrade traditional industries, foreign capital is also encouraged to invest in production-linked service industries, including industrial design and originality design, project advisory services, modern logistics, examination, testing and certification services²⁶.

Foreign capital is also supported to participate in infrastructure construction in the form of franchise operation, which involves business such as energy, traffic, irrigation works, environment protection, municipal utilities, etc.²⁷

²³ See Article 1 of Circular 5. These talented persons generally have Chinese background.

²⁴ Article 2 of Circular 5.

²⁵ Article 3 of Circular 5.

²⁶ Article 4 of Circular 5.

²⁷ Article 5 of Circular 5.

China governments allow the R&D cooperation between both domestic and foreign enterprises as well as scientific research institutions. Foreign investment enterprises are supported to build up their R&D centres, enterprise technology centre and set up their post-doctoral scientific workstation. According to the principle of reciprocity, foreign investment enterprises are allowed to participate in the undertaking of projects funded by national scientific technology plans. Foreign investment enterprises are also equally applicable to preferential policies entitled to extra-deduction of R&D expenditures, high-tech enterprises and R&D centres²⁸.

China governments formulate measures to support overseas high-level talent to start their business in China. These high-level talent expatriates, who hold expatriate permanent residence permits and start their technological business within the territory of China, are entitled to equal treatments as Chinese citizens. Relevant authorities offer facilities as stipulated by laws and regulations to these high-level expatriates and their spouses and children in the course of their application of multiple entry visa or residence permits²⁹.

3.1.2. Measures to Further Create a Fair Competition Environment

When government's authorities formulate foreign investment relevant policies, they shall implement fair competition review mechanism according to "State Council's Comments on the Establishment of Fair Competition System under the Construction of Market System" (Circular Guofa [2016] No. 34), call for public opinions in principle and apply for the State Council's approval where important matters are involved. Authorities in every region and locality shall strictly implement national policies and regulations, ensure the consistence in their implementation, and be prohibited from imposing unauthorized new restrictions to foreign investment enterprises³⁰.

Government's authorities shall follow the principle of unified standard and unified time limit for both domestic and foreign investment enterprises when they review the applications for business licenses and qualification certificates submitted by foreign investment enterprises, and enhance equal treatment and fair competition between domestic enterprises and foreign enterprises³¹.

²⁸ Article 6 of Circular 5.

²⁹ Article 7 of Circular 5.

³⁰ Article 8 of Circular 5.

³¹ Article 9 of Circular 5.

Foreign investment enterprises are allowed to equally participate in the bids for governmental procurement. The products produced by foreign investment enterprises within the territory of China shall be treated equally. The governmental procurement reform shall be deepened. The principle of openness and transparency as well as fair competition shall be adhered to³².

Foreign investment enterprises' intellectual properties shall be protected³³. Foreign investment enterprises will be supported to expand their financing channels. They are allowed to have their initial public offering (hereafter abbreviated as "IPO") in Main Board, Small and Medium Enterprise Board, as well as Growth Enterprises Market, be traded in the new OTC (Over the Counter Market), issue enterprise bonds, company bonds, convertible bonds and make use of non-financial-enterprise debt financing instruments to satisfy their financing³⁴.

The reform of foreign investment enterprise capital contribution system shall be deepened by removing the minimum contribution capital limit for foreign investment enterprises and then implementing a unified capital contribution system for both domestic and foreign capital³⁵.

3.1.3. Measures to Further Enforce the Work of Attracting Foreign Capital

Every region in China is encouraged to carry on investment promotion activities based on the development mindset which emphasizes innovation, harmonization, green, openness and sharing, depending on its regional situation. Every regional government is allowed to formulate preferential policies within its legal framework. Projects which might hopefully make significant contribution to employment, economic development and technological innovation shall be supported. Regional governments shall take actions to reduce enterprises' investment costs and operation costs, protect the interests of both foreign investment enterprises and their investors and create a good investment environment³⁶.

China governments shall support the central and western regions as well as north eastern region to attract the foreign invested industries

³² Article 11 of Circular 5.

³³ Article 12 of Circular 5.

³⁴ Article 13 of Circular 5.

³⁵ Article 14 of Circular 5.

³⁶ Article 15 of Circular 5.

which are being transferred from the eastern region. The central government shall amend the “Foreign Invested Advantageous Industry Catalogue for the Central and Western Areas” and expand the scope of the encouraged foreign investment projects in central and western areas. The foreign invested enterprises falling within the encouraged category and meeting requisite conditions shall be entitled to preferential CIT policy. The foreign invested enterprises being transferred from the eastern region to the central and western areas and north east area shall enjoy preferential fiscal policy and land supply policy³⁷.

In order to enhance the centralized operation of funds both reserved and denominated in domestic currency and foreign currency by multinational companies, facilitate fund flow into China and out of China, improve fund use efficiency and offer investment facilities, China governments determine to proactively attract multinational companies to establish regional headquarters, procurement centres and settlement centres and other functional establishments³⁸.

In Circular 5, China central government also formulates measures to support foreign investment projects through land supply, improvement of foreign debt administration system and deepening the reform of foreign investment administration system³⁹.

3.2. The Central Government’s Several Measures to Enhance the Rise of Foreign Capital Investment

The State Council released one “Notice on Several Measures to Enhance the Increase of Foreign Capital Investment” (Circular Guofa [2017] No. 39, hereafter called as “Circular 39”) on 8 August of 2017. This circular establishes national-level measures from five perspectives, inclusive of mitigating the limitation for foreign capital’s access to China market, formulating fiscal and tax preferential policies, improving the comprehensive investment environment for national-level development zones, facilitating qualified expatriates’ entry to China as well as optimizing business environment. The detailed measures adopted by Circular 39 are set out as follows:

³⁷ Article 16 of Circular 5.

³⁸ Article 18 of Circular 5.

³⁹ Article 17, 19 and 20 of Circular 5.

3.2.1. Measures to Mitigate the Limitation for Foreign Capital's Access to China Market

Shanghai Free Trade Area is the first free trade area in China. It initiated a new investment access system called "Exclusive List for Foreign Investment". Proposed foreign investment projects which are within the scope of this Exclusive List will not be ratified by relevant Central authorities, Shanghai authorities or local authorities. On the other hand, if the business scope of any proposed foreign investment projects is beyond the scope of this Exclusive List, these projects will be allowed to establish business in Shanghai Free Trade Area as long as these projects also meet other required conditions. This Exclusive List offers more transparency for foreign investors and is helpful for foreign investors to consider their proposed business scope in this free trade area. Following the pilot reform experiences offered by Shanghai Free Trade Area, China rapidly implemented this good practice to other new free trade areas. Up to April 28 of 2018, China has already ratified 12 free trade areas⁴⁰ (including Hainan Free Trade Area). In Circular 39, Chinese central government decides to expand this Exclusive List system to other nation-wide areas.

In Circular 39, China central government decides to further deepen its market openness to foreign capital in more manufacturing industries and service industries, which include specific automobiles and new energy automobiles manufacturing industry, vessel design industry, regional aircraft and airplane maintenance and repair industry, international maritime transport industry, railway passenger transport industry, gas station industry, place of business for providing internet access service, call centre industry, performance brokerage industry, banking industry, securities industry and insurance industry. The openness timetable and path will be clarified later by China central government.

3.2.2. Introduction of New Fiscal and Tax Preferential Policies

Circular 39 contains three tax preferential policies aimed to stimulate foreign capital in-flow to China. The first policy is to suspend the imposition of withholding tax on dividend which should have been paid by

⁴⁰ The first batch of free trade area is Shanghai Free Trade Area which was ratified in year 2013. The second batch of free trade areas include Tianjin, Fujian and Guangdong free trade area, which were ratified in year 2014. The third-batch free trade areas include Liaoning, Henan, Zhejiang, Hubei, Chongqing, Sichuan, Shanxi free trade areas. The fourth batch of free trade area is Hainan free trade area, which was ratified in year 2018.

a China resident company to its foreign investor/(s) but the foreign shareholder/(s) chooses to reinvest this dividend to China's investment projects under Encouraged Category. Prior to this preferential tax policy, foreign investor who receives dividend from China resident company should pay withholding tax at 10% rate according to China domestic tax law, unless otherwise stipulated by double tax convention.

The second policy is to expand the applicable areas for the corporate income tax reduced rate of 15%⁴¹ granted to technologically-advanced service enterprises⁴² from former 31 pilot reform cities that are categorized as service outsourcing pilot cities to other areas in China.

The third policy is to implement the amended tax credit policy for overseas income, which is repatriated back to China by China's resident company (including multinational company's headquarters) which does business abroad. Under residence jurisdiction, the overseas-sourced income will be combined with domestic-sourced income for corporate income purpose. In order to further clarify this tax treatment for overseas income, the Ministry of Finance and the Taxation Administration released one notice namely "The Notice Aimed to Clarify the Tax Credit Policy for Enterprise's Overseas Income" (Circular Caishui [2017] 84, later called as "Circular 84") on 28 December 2017 but stressed this notice be enforced since 1 January 2017 (note: earlier than the issuance date of this notice). Under Circular 84, the tax credit includes two options: country-by-country method and comprehensive credit method. The China resident company may choose one option from these two options. When calculating the creditable tax and the credit limitation, the resident company is allowed to calculate 5 tiers of foreign companies where the China resident company

⁴¹ Normal corporate income tax rate in China is 25%. According to Circular Caishui [2017] 79, since 1 January 2017, the certified technologically-advanced service enterprise enjoys a reduced CIT rate of 15%.

⁴² The technologically-advanced enterprises should meet requisite conditions: 1) being registered in China in the form of a legal person enterprise, exclusive of enterprises registered in Hong Kong, Taiwan and Macau; 2) running business which is categorized as one or more than one of the technically-advanced services specified in the "Certified Scope of Technologically-advanced Services (Pilot Implementation)", and adopting advance technology or having strong R&D capability; 3) the number of employees holding college diploma or higher diploma exceeding 50% of the total employee number; 4) the income sourced from these technologically-advanced business being more than 50% of the total annual income; 5) the income sourced from offshore out-sourcing services being not less than 35% of the total annual income.

should directly or indirectly hold these foreign companies and the holding shares in each foreign company should not be less than 20% of its equity.

Besides tax preferential policies, China central government also formulates several fiscal measures to attract foreign capital in-flow. In Circular 39, regional governments are encouraged to offer fiscal funds aimed to attract multinational companies' headquarters. Fiscal funds also plays an important role in supporting the western China region and North East China region to improve their national-level development zones (including economic and technology zones, hi-tech industrial development zones, custom special captive zones, etc.) in terms of technological innovation, ecological environment protection, and provision of public services. The improvement in these regions' investment environment is to encourage foreign invested enterprises to transfer their capital and manufacturing bases from eastern China to China's western region and north east regions (both being less developed regions compared with eastern China).

Since purely reliance on fiscal funds is not sufficient to cover the huge costs of constructing infra structures in national-level development zones, the central government also encourages provincial governments to issue local governmental bonds in order to support the construction of both infrastructure and key projects in national-level development zones, economic cooperation zones located along the border and cross-border economic cooperation zones. Local governments are also allowed to issue project-oriented local governmental specific bonds provided the proposed projects are possibly able to pay off its current financing costs with its yields in the following years.

3.2.3. Policies to Improve the Investment Environment in Development Zones

According to Circular 39, China central government also expresses its intention to authorize national-level development zones with more investment administration autonomy. In order to ensure new foreign investment projects have sufficient business premises or business places in national-level development zones, central government via Circular 39 allows regional governments to guarantee land supply to foreign investment projects under the condition of meeting regionally social and economic development plan, regionally overall plan on land usage and overall municipal plan. The central government also permits national-level development zones to adjust its zone area, expand its zone area, integrate with its neighbouring development areas, build up enclave parks / zones and offer facilities and simplified

procedures in making adjustments to the zoning plans for their newly purchased low-utilization lands. The central government also encourages some regions, which have available foundation to attract technologically-advanced foreign enterprises into their development zones, to carry out high-tech and high value added maintenance and repair business for domestic and overseas clients, and by this means extend their processing trade to the middle end or high end of the global supply chain.

3.2.4. Policies to Facilitate Qualified Expatriates' Entry to China

As stipulated in Circular 39, the central government decides to implement work permit system for expatriates, enlarge the expatriate visa issuance scope and prolong the visa valid duration. For expatriates who meet the specified conditions, issuance of multiple entry and exit visa with a valid period of 5 year or 10 years is also permitted, and what makes it better is that this long-term visa could serve as an evidence of approval for the application of work permit and work-linked residence permit.

3.2.5. Policies to Optimize the Environment for Doing Business

Under Circular 39, central government also adopts some measures to improve the business environment for foreign investment. First of all, the laws and regulations for domestic capital and foreign capital should be unified. Secondly, a response mechanism to address various complaints by foreign enterprises will be improved. Foreign enterprises shall be entitled to share the same citizenship treatments as domestic enterprises and their interests shall be protected. A unified and open market environment to protect orderly competition shall be established. In order to ensure no extra fees or charges be imposed on foreign enterprises, the government will establish a system to list all the fee items, inclusive of governmental fees and public institutional charges, governmental funds⁴³ as well as profit-making service fees charged to enterprises but still complying with the pricing standards set by the government. Besides the above measures, central government also

⁴³ In China, governmental funds consist of harbour construction fee, railway construction fund, civil aviation development funds, etc. These governmental funds are surcharges imposed for the use of infra structures financed and constructed by central or regional governments. These governmental funds are charged mainly for the purpose of recovering the costs of constructing and maintaining these infra structure. In this sense, they shall be viewed as user fees or earmarked taxes.

formulates other policies for foreign enterprises, such as to guarantee the free repatriation of profit back to foreign investors' overseas jurisdictions, to establish an administration information sharing and business coordination system among various government authorities, to encourage foreign capital to participate in the acquisition and merger of domestic enterprises, to improve the protection of foreign enterprises' intellectual property, to facilitate the R&D activities carried out by foreign enterprises and create a globally competitive environment for doing research. Finally, regional and local governments should meet the policy commitments made to foreign investors or foreign enterprises and promise to perform various agreements signed between the governments and the foreign investors.

3.3. Other Tax Concession Policies for Domestic and Foreign Capital

As an active response to the US tax cut reform initiated by President Trump and also as an approach to improve the overall investment environment for both domestic and foreign capital in China market, Ministry of Finance and Tax Administration of China have released a few tax cut policies since January of year 2018, These tax cut policies involve either corporate income tax or value added tax in China, both of which are the major taxes in China.

For instance, the deductible training expenses for employees have been increased from 2.5% of the total salary cost to 8% of the salary cost since 1 January 2018 according to the Circular Caishui [2018] No. 51⁴⁴. In order to encourage enterprises to invest more in acquisition of equipment and devices⁴⁵, the new equipment and devices acquired during the period from 1 January 2018 to 31 December 2020 with the total amount being not more than RMB 5 million are allowed to enjoy one-off deduction of the procurement cost for the corporate income tax purpose for that year when they are purchased, without need to compute the depreciation expenses annually as it did in the past. The cost of purchasing new equipment and devices exceeding RMB 5 million is still subject to the annual depreciation and deduction rule.

⁴⁴ See Circular [2018] No. 51 namely "The Notice on the Deduction of Enterprises' Employee Training Expenses before Tax by Ministry of Finance and Taxation Administration" entering into force as of 1 January 2018.

⁴⁵ Equipment and devices refer to fixed assets exclusive of buildings and structures.

The standard tax rate for value added tax has also been reduced from 17% to 13% and the reduced tax rate for value added tax has also been reduced from 11% to 9% since 1 April 2019⁴⁶.

4. MAJOR CHARACTERISTICS OF CHINA GOVERNMENTS' REACTION TO OFFSET THE EROSION OF COMPETITIVENESS IN ATTRACTING FOREIGN CAPITAL IN-FLOW

In nowadays China, both the central government and regional governments pay much attention to offset their decline in the attractiveness to foreign capital. In order to better implement the notices issued by the central governments such as Circular 5 and Circular 39, regional governments have also formulated relevant detailed implementation rules and some of them also tailor made some new regional measures to make use of their regional comparative strength.

Central and regional governments' efforts could be divided into five categories: provision of protection to foreign capital, provision of guidance for the cultivation of industries and development zones, building platforms to attract foreign capital and foreign projects, deepening market openness and liberalization, and performing resources allocation.

China central government and regional governments initiate or emphasizes some policies to protect foreign capital's legal interests. These protection policies consist of: creation of a fair competition environment for both domestic and foreign capital; improvement in public services, protection of foreign enterprises' intellectual properties; reduction of business operation costs by tax cut and removal of governmental fees / funds; curbing and punishing the undue behaviours of local governments which do harm to or cause negative effects on foreign investments; pushing local governments to perform the agreements signed with foreign enterprises and offering to foreign enterprises the promised benefits which have been written in the mutual agreements between local government and foreign enterprises.

Both central government and regional government possess a unique advantage called as "information advantage". The information advantage means both central government and regional government master more statistical

⁴⁶ See Notice No. 39 [2019] namely "The Notice on Relevant Policies of Deepening VAT Reform" issued by Ministry of Finance, General Administration of Taxation, General Administration of Customs on 20 March 2019. 财政部 税务总局 海关总署"关于深化增值税改革有关政策的公告" 财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号

information and available research works regarding how to select and how to foster one or more than one pillar industry and how to cultivate dominant development zones. This is not hard to imagine, since in China every year the official statistic bureaus will collect numerous statistics. Furthermore, enterprises based in China are also required to file their tax returns, custom declaration forms to tax authorities and customs. Public universities and research institutions are liable to submit their research reports and policy proposals to their biggest sponsor – the government at various levels. And officials from various level of governments also do survey, on-site visit and interview to representative enterprises and development zones. The numerous information collection channels mentioned above guarantee the central and regional governments have comparative advantages in offer guidance on formulating national and regional industry development plans and also development plans for nation-level development zones.

China central government and regional governments are very proactive in building up platforms to attract foreign capital and foreign projects. This government function is rooted in China governments' another unique advantage – good reputation, image and credit. Compared with other countries' governments, China's central and regional governments are much wealthier in term of annual fiscal revenue or the total value of public assets. This good image means China governments are worthy of trusting, especially worthy of trust from foreign capital market and from foreign investors. China's central government and regional governments are clear aware of this advantage and have emphasized to organize more platforms to attract foreign capitals. These platforms include but not limited to international exhibitions, conferences, various commercial unions organized by overseas Chinese people, the official websites of the Ministry of Commerce and its subordinate branches.

The last function undertaken by China central government, regional governments and local governments is resources allocation. According to the above mentioned Circular 5, Circular 39 and detailed rules set by regional governments aimed to follow up these two circulars, regional governments promise to offer or at least symbolically show up their supports to several kinds of important production factors – available lands, capital and high-level talents.

In current China, due to its unique land ownership system, government is almost the only one legal supplier of lands to enterprises. According to Circular 39 and relevant regional detailed implementation plans to follow up Circular 39, eighteen provinces out of twenty-four provinces who

formulated these follow-up plans offer to supply state-owned industrial lands at a discounted price (only equal to 70% of the fair market value⁴⁷) to foreign projects which are categorized as “Encouraged Category”⁴⁸. Guangxi⁴⁹, Ganshu⁵⁰, Hunan⁵¹ and Sichuan⁵² province also promised to

⁴⁷ Foreign investment projects under encouraged category and with intensive land utilization are given priority in request for supply of land, and also are charged a land transfer fee at a favourable price, which should not be lower than 70% of the lowest price of the national industrial land at the similar land grade.

⁴⁸ Every province shares the same or similar definition for the encouraged category of foreign invested projects or preferred foreign invested projects, except for minor variation. For instance, Guangxi, Hebei, Anhui, Ganshu, Jilin, Jiangxi, Liaoning, Qinghai, Shandong, Shanxi, Shanxi, Sichuan, Tianjin and Xinjiang call these preferred projects as “Encouraged Category Foreign Invested Projects”, which refers to the encouraged projects under the “Guide Catalogue for Foreign Investment Industries”. Henan, Jiangsu and Zhejiang province refer these encouraged projects as strategic new industries, advanced manufacturing industries which fit to their industry orientation and meet the criteria of intensive land usage. Hunan province expands the scope of encouraged projects, including both encouraged foreign investment projects and its provincially advantageous projects falling within the Catalogue for Advantageous Foreign Investment Industries in Central and Western Regions as well as Key Industrial Guide Catalogue for Hunan Province’s Attraction of Capital Inflow.

⁴⁹ Guangxi government charges land transfer fee to foreign invested enterprises at a favourable price, which should not be lower than 50% of the lowest price of the national industrial land at the similar land grade, for their projects of which the land usage complies with the overall land usage plan and the lands are unused lands of which the location is within the land development key areas set by the overall land usage plan.

⁵⁰ Ganshu government allows to charge a land transfer fee at a favourable price, ranging from 15% to 50% of the lowest price of the national industrial land at the similar land grade, for the unused lands. The duration of the installment payment of the land transfer fee written in the land transfer contract between the municipal or county’s state land resources administration bureaus shall not exceed one year. Upon the collective ratification by local land transfer coordination and decision institution, the land transfer fee for special projects shall be paid off within two years. The down payment shall not be less than 50% of the total land transfer fee.

⁵¹ Hunan government stipulates that the state-owned used lands beyond the scope of urban construction lands where the latter were determined by the overall land usage plan, and also the preliminary phase of land development is to be solely finished by the land user, may be charged at not less than 15% of the standard fee in view of the land locality and the land grade it belongs to. When the foreign investment projects use the state-owned lands falling within the scope of urban construction lands which are determined by the overall land usage plan, the land transfer fee may be charged at a price not less than 50% of the standard fee in view of the land locality and the land grade it belongs to.

⁵² Sichuan government stipulates that the lowest price standard for unused industrial lands shall range from 10% to 50% (with the exact discount percentage depending on its actual situation) of the lowest price standard for the national industrial land.

supply undeveloped or unused lands to foreign projects at even lower prices which are only equal to 50%, 15% or even 10% of the fair market price (note: in practice the concrete discount is depending on the case by case negotiation with regional local governments).

Capital is an important production factor. In response to Circular 5, regional governments formulate detailed measures to offer financial support to foreign enterprises. For example, Shanghai government formulated financial support measures to attract foreign capital. According to Article 18 of its follow-up plan namely "Several Comments on Further Expansion of Openness and Speeding up the Establishment of Open-oriented Economic New System" issued by Shanghai government (Circular Hufufa [2017] No. 26), Shanghai determines to take advantage of its strength in having multiple levels of capital market – supporting qualified foreign invested enterprises to restructure and afterwards do initial public offering (IPO) in stock market, issue bonds, develop asset backed securitization, trade in the new over-the-counter market or trade in the Shanghai equity trusteeship and trading centre. Shanghai government encourages foreign invested enterprises to optimize their financing structure and financing forms by using various financing forms such as ordinary stock, preferential stock, convertible stock and company stock, which are aimed to improve their capital structure and reduce their financing costs. Financial institutions in Shanghai are encouraged to offer financing services. Qualified foreign enterprises are allowed to borrow foreign-sourced funds in the form of loans which are denominated in domestic currency or in foreign currency⁵³, etc.

High-level talent is the key production factor in current China, especially when the officials of China governments realizes the most possible way China could take to keep its economic growth is to improve its production efficiency rather than purely increasing its capital input or labour input, since the marginal production return rate will diminish when an enterprise continues to increase its capital input given the input of other factors remain unchanged. Obviously in current China its capital is in a relatively surplus situation, characterized by its massive-capital-export through "One Belt One Road". It is impossible for China in the forthcoming years to increase its labour input under the population aging trend in China. Thus the only way to remain economic

⁵³ Currently China has not yet allowed liberal capital flow into and out of its territory. Hence China resident company intending to borrow debt shall be subject to foreign exchange regulation to a certain extent.

growth is to upgrade its industries by adopting more advanced technologies and recruiting well educated and trained work force. In order to attract these high level talents, regional governments in China formulate some policies inclusive of providing fiscal subsidy to these talents for the purpose of supporting their research work. For instance, Jiangsu province implements provincial “Double Innovation Plan” and “Phoenix-Comes-Back-to-its-Nest Plan” as well as Jiangsu “One Hundred Foreign Experts Plan”, which are aimed to attract high level innovation talents and business-starting talents and teams inclusive of strategic scientists, chief scientists and technological-oriented businessmen. Jiangsu province also implements a plan under which top talents are entitled to top supports, where the first class teams introduced from all over the world will be subsidized with funds with the maximum budget for each project set at RMB 100 million⁵⁴. Guangxi Zhuang Autonomous Region offers position allowance with its ceiling not more than RMB 1 million to overseas high level talents and also offers housing allowance with its ceiling not more than RMB 2 million. The qualified high level talents and the relevant teams will be also offered with research allowance funds with the ceiling not more than RMB 10 million⁵⁵. Besides attracting high-level talents, central government and regional governments also offer chances for foreign enterprises to participate in research projects funded by governments.

5. CRITIQUES TO CHINA’S TAX AND NON-TAX POLICIES RELATIVE TO ATTRACTING FOREIGN CAPITAL

What are the possible effects of the above mentioned tax and non-tax policies? Some of the policies adopted by China governments are only tailored made for a specific group of taxpayers. Inevitably this will be criticized by other groups of taxpayers from the tax equity perspective or other perspectives. On the other hand, these policies will create some good effects either from the perspective of economic efficiency or fiscal transparency. The discussion on these effects is set out as follows.

China governments’ involvement in resources allocation will cause many distortions. These distortions include rent-seeking (since not every

⁵⁴ Article 7 of “Jiangsu Province Government’s Comments on the Further Expansion of Openness and Proactive Use of Foreign Capital” (Circular Suzhengfa [2017] No. 33).

⁵⁵ Article 7 of “Guangxi Zhuang Autonomous Region Government’s Implementation Comments on the Further Expansion of Openness and Proactive Use of Foreign Capital” (Circular Guizhengfa [2017] No. 60).

applicant / enterprise is qualified to enjoy fiscal subsidy), official corruption, inducing foreign enterprises to abuse resources on this subsidy lobby activities rather than allocate resources on real operation or R&D, triggering the race to the bottom competition in term of fiscal subsidy among provincial governments or even local governments.

China's regional governments, particularly the central and western regional governments, are very keen on supplying available lands to attract foreign direct investment. In practice, China regional or local governments acquire agricultural lands from peasants by paying a price far lower than market price and afterwards supply these lands at an appealing price as an incentive to the foreign invested enterprises as long as their claimed investment scale or investment scope satisfy government's favoured criteria. Sometimes these acquisitions of agricultural lands are not agreed by local peasants (the sellers) and thus are not of peasants' economic interests. In some places, peasants losing their agricultural lands are unable to find any jobs in local job markets and hence unemployment becomes an inevitable result⁵⁶ caused by this kind of land acquisition dominated by local governments. In this sense, China's land issue with respect to the land supply to development zones is similar to that in India⁵⁷.

China does not have a similar rule as European Union's prohibition of state aid. This cause the absence of a mechanism to restrict China governments' intention to create new development zones, and to expand the size of development zones. China's regional governments always have a motivation to lobby the central government to ratify their applications for creation of new development zones or expansion of their existing development zones. China's central government also sees this as an effective or necessary instrument to enhance economic development and reverse spatial economic imbalance. After all, China's central government's decision to forming or expanding development zones is not subject to any supra-national organization's constraint (i.e. European Union).

In China, this phenomenon of development zone booming was described as "development zone fever" in the aforementioned literature. The irrational creation and expansion of development zones lead to low utilization or even

⁵⁶ 张克俊/Zhang Kejun, 李瑛/Li Ying, 开发区失地农民就业问题研究/*Study to the Employment Issue Linked with the Peasants Losing Their Lands for the Construction of Development Zones*, "农村经济/Rural Economy" 2008, vol. 03, pp. 105-108.

⁵⁷ See Parwez and Sen (2016).

no utilization of the lands or infrastructures within these zones⁵⁸. This is a great waste of economic resources. What makes it worse is that, some regional or local governments have borrowed numerous debts via the municipal investment companies under their control to construct urban infrastructure, including but not limited to the infrastructure within development zones⁵⁹. If some of these regional or local governments fail to attract enough foreign direct investment, as a result, they are unable to pay off the interests and principals of these debts. This brings relatively high financial risks to these regional or local governments. This is also a critical concern for China's central government since in case any regional governments are financially bankrupt it is the obligation of the central government to offer rescue to them. Under the downturn trend of economy in the near future, this issue is becoming worse.

China government's various fiscal subsidies to foreign enterprises will possibly cause complaints from its other trading competitors such as the US and the EU member states who value free market, liberal economy and dis-favour state aid. China governments' fiscal subsidies might lead to tension and conflict with its rivals in international trade or international investment.

6. POSITIVE EFFECTS AND GOOD PRACTICE FOR OTHER COUNTRIES

6.1. Positive Effects of China's Tax and Non-tax Policies Relative to Attracting Foreign Capital

China governments' various efforts in offering protection to foreign investment, providing guidance to regional development plan based on its information strength and expanding market openness as well as deepening

⁵⁸ See: 卢新海/Lu Xinhai, 开发区土地资源的利用与管理/*The Use and Administration of Land Resources within Development Zones*, “中国土地科学/China Land Science”, 2004, vol. 02, pp. 40–44; 何书金/He Shujin, 苏光全/Su Guangquan, 开发区闲置土地成因机制及类型划分/*The Formation Mechanism and Classification of the Types of Idle Lands within Development Zones*, “资源科学/Resources Science” 2001, vol. 05, pp. 17–22; 龙开胜/Long Kaisheng, 秦洁/Qin Jie, 陈利根/Chen Ligen, 开发区闲置土地成因及其治理路径——以北方A市高新技术产业开发区为例/*The Cause of the Idle Lands within Development Zones and its Governance Path – Taking a High Technology Industry Development Zone Located in City A in Northern China as Example*, “中国人口·资源与环境/China Population, Resources and Environment” 2014, vol. 24 (1), pp. 126–131.

⁵⁹ Yoshiaki Azuma, Jun Kurihara, *Examining China's Local Government Fiscal Dynamics: With a Special Emphasis on Local Investment Companies (LICs)*, “Cambridge Gazette: Politico-Economic Commentaries”, 3 January 2011, no. 5, pp. 1–19.

market liberalization are within the scope of traditional government's functions. These measures generate positive spill-over effects, remove investment obstacles or loosen administration regulations for foreign capital. These measures offer facility to enterprises and also are helpful to reduce foreign enterprises' manufacturing costs and operation costs.

From economic perspective, the positive effects of these policies could be summarized as the improvement of enterprises' profitability. These measures lead to the reduction of enterprise transaction costs, which arises in the course of establishing and operating a physical presence in China. These transaction costs generally include compliance cost and operation cost incurred in China (i.e. land cost, high level employees' salary costs, R&D costs) and also international trading cost (i.e. custom declaration procedures, foreign exchange settlement procedures and the relative time cost and custom compliance cost as well as foreign exchange compliance cost).

These policies of removing investment obstacles and simplifying governments' administration procedures and documentation requirements improve China's transparency in business environment and also enhance China market's fairness in competition between domestic capital and foreign capital. From economic perspective, these transparency policies are economically efficient since transparency is helpful to reduce investment uncertainty and consequently controls the possibility of making losses in investment. The market fairness improvement policies are also economically efficient because under this fair mechanism the most efficient entities in the market are more likely to win and on the other hand the less efficient entities are more likely to lose. This mechanism is good to recover the market's inherent market clearance function and undoubtedly this would in a long run lead to the overall improvement in the whole nation's economic efficiency.

6.2. Implications of China's Practice to Other Countries in the World

In the long run, tax incentives will serve the economic stimulation purpose under special circumstances but implementation of tax incentives aimed to develop economy should be subject to very strict economic constraint conditions, i.e. having millions of idle work-force population, having competitively cheap idle lands, having friendly market environment and not causing unaffordable tax inequity or spatial economic imbalance

or industrial disparity. When one or some of these necessary constraint conditions changes, the feasibility of introducing these tax incentives will be weakened, which in turn will cause the weakening of these tax incentives' justification in term of legislation. This also could explain why China's zone-based and foreign-oriented preferential tax policies in its earlier stage have achieved positive effects inclusive of pushing economic growth and employment rise. This also could explain why China in its later stage phased out these preferential tax policies, since China could not satisfy some of the necessary constraint conditions in its later phases, i.e. lacking millions of idle and cheap human resources due to population aging, lacking available cheap lands, worsened tax equity between foreign capital and domestic capital, unaffordable regional economic imbalance in China's later phases of economic openness and development. These pre-conditions to implement special tax zones also apply to other countries in the world. The fact that these special tax zones are more popular in developing economies than developed economies nowadays is a good evidence to prove the applicability of these pre-conditions. This could induce one conclusion that tax incentives for special tax zones should exit in a specific historical period rather than existing during a long-lasting period and this conclusion has been supported by China's practice in the past forty years and might hopefully be supported by Poland's phasing out of its tax incentives for special tax zones in year 2020.

Theoretically, similar entities under the same situations in the market should enjoy the same tax policy, which is generally called as "no tax discrimination". The introduction of special tax incentives to foreign capital enterprises, particularly those situated in captive economic zones should be justified with strong reasons, otherwise would lead to critiques from domestic capital enterprises. The most persuasive rationale to justify these tax incentives is that these tax incentives could stimulate economic boom and generate positive spill-over effects such as creating more employment opportunities to idle work-force resources, or establishing regional pillow enterprise / industry, which is dominated by foreign capital, can create many matching service or matching supply opportunities for domestic local enterprises.

However, after the global financial crisis in year 2008, the investment return rate of China's manufacturing sector has undergone gradually decreasing. This decline in investment return rate is caused by the increasing land cost, rent cost, labour cost, logistic cost as well as public service

costs (in term of tax burden and non-tax user fee burden and non-tax levy burden borne by enterprises carrying on business in China). These increased costs eroded China enterprises' possible profit before tax. The rapid rise in the price of almost every production factor has significantly eroded China's attractiveness to labour-intensive industries. A significantly portion of these industries are concentrated in the eastern coastal regions of China due to historical reasons and more specifically speaking, concentrated in various development zones in eastern coastal regions of China. Many foreign capital enterprises in China have already considered or are considering to moving out of China and then establish new premises in Vietnam, Malaysia, India or other south eastern Asian or south Asian countries. Even though China implements some favourable tax policies to enterprises again (however much less generous compared with its previous preferential tax policies entitled to foreign invested enterprise) like it did in the past for foreign invested enterprises, it could only postpone or prolong this foreign capital outflow process but cannot change its overall trend in the long run since foreign capital is always seeking for the maximization of investment return rate.

In order to deal with the weakening in its competitiveness in attracting foreign capital, China government adopts two approaches. One approach is from the supply side, i.e. emphasizing the reduction of the cost of doing business for foreign invested enterprises. The reduction of costs was realized by China government by granting some new favourable tax treatments involving reducing the tax rate and narrowing the tax base, reducing compliance costs and also reducing the production factor prices within its controllable extent, such as reducing the state-monopoly land supply prices, and implementing financing policies via its control on the state-controlled banks and financial institutions as well as reducing the cost of hiring high level talents by subsidizing these personnel. Since China governments possess or have control / influence on many economic resources under current state-ownership and public-ownership economic system, it has more than one option to help reduce the cost of doing business for foreign invested enterprises.

The other approach is from the demand side, which means China governments, as existing public procurement clients of these foreign invested enterprises, offer many business orders to them, including scientific research projects, infra structure construction projects, and other projects involving the construction and development of various development zones. This demand side approach is based on China governments' comparative

strength of having abundant fiscal revenues and large sized public expenditures compared with most of the economies in the world.

The other finding of this paper lies in its analysis on the economic foundation which makes these non-tax measures feasible. This economic foundation mainly consists of China's comparative advantages: having unique public ownership system (land, major financing channel controlled by the governments) and having abundant fiscal revenues as well huge foreign exchange reserve accumulated through its long-term international trading surplus.

Adoption of non-tax measures and making use of comparative advantage are the major characteristics of China's solution to address its weakening in attractiveness to foreign capital. China's practice in this regard offers valuable lessons for other countries since some of these countries also are confronting with the challenge of remaining their competitiveness in attracting foreign capital. China governments' choice of relying more on non-tax measures rather than relying on purely tax measures is also a good practice which succeeded in refraining from conducting harmful tax competition. This good practice also is of reference value to other countries in the world for the sake of avoiding harmful tax competition, especially when curbing of harmful competition has become a consensus to most of the major economies in the world.

BIBLIOGRAPHY

- Ahrens J., Meyer-Baudeck A., *Special Economic Zones: Shortcut or Roundabout Way towards Capitalism*, "Intereconomics", March / April 1995.
- Azuma Y., Kurihara J., *Examining China's Local Government Fiscal Dynamics: With a Special Emphasis on Local Investment Companies (LICs)*, "Cambridge Gazette: Politico-Economic Commentaries", 3 January 2011, no. 5.
- Bräutigam D., Tang X., "Going Global in Groups": *Structural Transformation and China's Special Economic Zones Overseas*, "World Development" 2014, vol. 63.
- Huang J., He C., Wei Y.H.D., *A Comparative Study of Efficiency of Electronics Firms Located within and outside Development Zones in Shanghai*, "Habitat International" 2016, vol. 56.
- Jarosiński K., Maśloch G., *The Impact of Special Economic Zones on the Level of Socio-Economic Changes of Polish Regions*, Warsaw Forum of Economic Sociology, Autumn 2016, vol. 7, no. 2 (14).
- Journalist Du T., *The Differential in Financing Costs Among Enterprises Is Big, and the Difficulty and High Cost in Financing for Medium and Small Size Enterprises are more and more Notable*, Published on "Economic Observer", <https://finance.sina.cn> (accessed: 7.05.2018).

- Laukkanen A., *The Development Aspects of Special Tax Zones*, "Bulletin for International Taxation" 2016, vol. 70, no. 3.
- Lipták F., Klasová S., Kováč V., *Special Economic Zone Constitution According to Cluster Analysis*, "Procedia Economics and Finance" 2015, no. 27.
- The Notice on Relevant Policies of Deepening VAT Reform (财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号/ Notice No. 39 [2019] issued by Ministry of Finance, General Administration of Taxation, General Administration of Customs).
- Parwez S., Sen V., *Special Economic Zone, Land Acquisition, and Impact on Rural India*, "Emerging Economy Studies" 2016, vol. 2 (2).
- Smętkowski M., *Polish Special Economic Zones as an Instrument of Regional and Industrial Policy*, "Munich Personal RePEc Archive", <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/39184/> (accessed: 15.04.2018), MPRA Paper No. 39184, posted on 19 June 2012.
- Sosnovskikh S., *Industrial Cluster in Russia: The Development of Special Economic Zones and Industrial Parks*, "Russian Journal of Economics" 2017, vol. 3.
- Wang J., *The Economic Impact of Special Economic Zones: Evidence from Chinese Municipalities*, "Journal of Development Economics" 2013, vol. 101.
- Wu X., *Foreign Capital Is Flowing Out of China and Why?*, "Finance and Economy First We Media – Wu Xiaobo Channel", 6 May 2018.
- Zhang J., *Interjurisdictional Competition for FDI: The Case of China's "Development Zone Fever"*, "Regional Science and Urban Economics" 2011, vol. 41.
- Zheng G., Barbieri E., Tommaso M., Zhang L., *Development Zones and Local Economic Growth: Zooming in on the Chinese Case*, "China Economic Review" 2016, vol. 38.
- 何书金/He S., 苏光全/Su G., *开发区闲置土地成因机制及类型划分/ The Formation Mechanism and Classification of the Types of Idle Lands within Development Zones*, "资源科学/Resources Science" 2001, vol. 05.
- 龙开胜/Long K., 秦洁/Qin J., 陈利根/Chen L., *开发区闲置土地成因及其治理路径——以北方A市高新技术产业开发区为例/ The Cause of the Idle Lands within Development Zones and its Governance Path – Taking a High Technology Industry Development Zone Located in City A in Northern China as Example*, "中国人口·资源与环境/China Population, Resources and Environment" 2014, vol. 24 (1).
- 卢新海/Lu X., *开发区土地资源的利用与管理/The Use and Administration of Land Resources within Development Zones*, "中国土地科学/China Land Science" 2004, vol. 02.
- 张克俊/Zhang K., 李瑛/Li Y., *开发区失地农民就业问题研究/Study to the Employment Issue Linked with the Peasants Losing Their Lands for the Construction of Development Zones*, "农村经济/Rural Economy" 2008, vol. 03.

PODATKOWE I NIEPODATKOWE INSTRUMENTY
ODPOWIEDZIALNE ZA OSŁABIENIE ATRAKCYJNOŚCI CHIN
Z PERSPEKTYWY ZAGRANICZNEGO KAPITAŁU

Streszczenie. W artykule przeanalizowano kwestie związane z osłabieniem atrakcyjności Chin z perspektywy zagranicznego kapitału, po wprowadzeniu w 2008 r. nowych regulacji dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, które zlikwidowały wcześniejsze preferencje podatkowe dla zagranicznych inwestorów oraz wprowadziły korzystne instrumenty polityki podatkowej dla różnych rodzajów specjalnych stref podatkowych. W artykule przedstawiono empiryczne dowody i główne czynniki powodujące osłabienie przyciągania inwestycji zagranicznych. Przeanalizowano w nim także główne narzędzia podatkowe i środki pozapodatkowe przyjęte przez chiński rząd centralny i władze regionalne, których celem jest poprawa konkurencyjności Chin w zakresie przyciągania zagranicznego kapitału. Głównym wkładem tego artykułu jest dyskusja na temat dobrych praktyk Chin w zakresie wykorzystywania środków niepodatkowych w celu przyciągnięcia kapitału zagranicznego, co skutecznie zapobiega szkodliwej międzynarodowej konkurencji podatkowej. Innym wkładem tego artykułu jest dyskusja na temat podstaw ekonomicznych (tj. chińskiej siły porównawczej i własności państwowej gruntów), dzięki którym te środki pozapłacowe są wykonalne. Dobra praktyka Chin w zakresie przyjmowania środków niepodatkowych i wykorzystywania ich siły porównawczej ma wartość odniesienia dla innych krajów importujących kapitał na świecie.

Słowa kluczowe: atrakcyjność dla kapitału zagranicznego, środki pozapłacowe, przewaga komparatywna

Ireneusz Mirek*

OPODATKOWANIE PALIW I ENERGII ELEKTRYCZNEJ NA STATKACH A KWESTIA OCHRONY ŚRODOWISKA

Streszczenie. Emisje pochodzące ze statków prowadzą do zanieczyszczenia powietrza substancjami szkodliwymi. Aby ograniczyć zanieczyszczenie, podejmuje się wiele działań na gruncie prawa transportowego i prawa ochrony środowiska. W prawie podatkowym Unii Europejskiej z reguły przewiduje się jednak zwolnienia z podatku zarówno w odniesieniu do paliw żeglugowych, jak i energii elektrycznej produkowanej na pokładzie statków, co nie jest korzystne ze względów środowiskowych. Niektóre państwa członkowskie – wyjątkowo – stosują jednak obniżoną stawkę podatku akcyzowego od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w portach (energia elektryczna pobierana z lądu). Obniżenie stawek stwarza ekonomiczną zachętę do wykorzystania energii elektrycznej pobieranej z lądu w celu ograniczenia zanieczyszczenia powietrza w miastach portowych i polepszenia jakości powietrza z korzyścią dla zdrowia mieszkańców.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, ochrona środowiska, opodatkowanie paliw, opodatkowanie energii elektrycznej

1. WPROWADZENIE

Emisje pochodzące ze statków i okrętów prowadzą do zanieczyszczenia powietrza dwutlenkiem siarki, tlenkami azotu, węgla i ołowiu, pyłami i cząstkami stałymi¹. Stąd też wiele regulacji prawnych dotyczących żeglugi

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: imirek@wpia.uni.lodz.pl

¹ D. Stankiewicz, E. Berkowska, *Rodzaje zanieczyszczeń emitowanych przez poszczególne środki transportu*, Informacja Nr 243, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 1994, s. 1 i n.

wynika z potrzeby działań na rzecz ochrony środowiska i ograniczenia zawartości siarki i innych substancji w paliwach używanych przez statki² oraz redukcji powodowanych przez nie zanieczyszczeń. Intensywność tych działań zależy od akwenów, na których odbywa się żegluga.

2. REGULACJE Z ZAKRESU PRAWA TRANSPORTOWEGO I OCHRONY ŚRODOWISKA

W najszerszym *spectrum* w ramach działań podejmowanych przez ONZ i Międzynarodową Organizację Morską (*International Maritime Organization* – IMO) proponuje się rozwiązania o zasięgu międzynarodowym, wynikające z globalnego charakteru żeglugi morskiej. Wskutek takich działań na mocy decyzji członków IMO od 2015 r. statki pływające na obszarach kontroli emisji tlenków siarki SECA (*Sulphur Emission Control Areas*), w tym w regionie Morza Bałtyckiego, Północnego i kanału La Manche, powinny używać paliwa o zawartości siarki do 0,1%³. Działania IMO znalazły odzwierciedlenie w pracach i regulacjach Unii Europejskiej (UE), w tym w unormowaniach Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/33/UE z dnia 21 listopada 2012 r. zmieniającej dyrektywę Rady 1999/32/WE w zakresie zawartości siarki w paliwach żeglugowych⁴. Dyrektywa ta zezwala na stosowanie metod redukcji emisji przez statki podczas pobytu w porcie, na morzach terytorialnych, w wyłącznej strefie ekonomicznej i strefie kontroli zanieczyszczeń jako alternatywy dla stosowania paliw żeglugowych spełniających wymagania w zakresie zawartości siarki⁵. Odpowiednie regulacje zawarte są także w polskim prawodawstwie

² Chodzi przede wszystkim o tradycyjne, ropopochodne paliwa żeglugowe typu diesel czy ciężkie paliwa kotłowe, np. mazut.

³ Negocjacje dotyczące zawartości siarki w paliwach żeglugowych na obszarach SECA prowadzono na podstawie Międzynarodowej Konwencji o zapobieganiu zanieczyszczaniu morza przez statki, przyjętej przez IMO w 1973 r. Obszar kontroli emisji tlenków siarki, obejmujący Bałtyk, Morze Północne i kanał La Manche, ustanowiono na podstawie załączników V i VI do tejże (systematycznie rozszerzanej) Konwencji; zob. Międzynarodowa Konwencja o zapobieganiu zanieczyszczaniu morza przez statki (MARPOL 1973/78), sporządzona w Londynie dnia 2 listopada 1973 r. wraz z Protokołem z dnia 17 lutego 1978 r. (Dz.U. z 1987 r., Nr 17, poz. 101).

⁴ Dz.Urz. UE L 327 z dnia 27 listopada 2012 r.

⁵ Wskutek tego statki powinny uzyskać co najmniej taką redukcję emisji dwutlenku siarki, jaką uzyskano by dzięki stosowaniu paliw żeglugowych o wymaganych parametrach zasilania.

krajowym, by wskazać choćby kolejne nowelizacje Ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw⁶ oraz Ustawy z dnia 16 marca 1995 r. o zapobieganiu zanieczyszczaniu morza przez statki⁷ wraz z odpowiednimi rozporządzeniami wykonawczymi⁸.

3. REGULACJE PODATKOWE

Zmiany w zakresie unormowań prawnych i standardów ochrony środowiska przekładają się na konieczność rozwoju odpowiednich urządzeń i instalacji okrętowych. Podejmowane są działania o charakterze technicznym bądź technologicznym – czy to w zakresie stosowania czystszych paliw (jak biodegradowalny metanol czy skroplony gaz ziemny LNG)⁹, czy to wyposażania statków w coraz bardziej wydajne zespoły napędowe i filtry. Warto jednak zadać sobie pytanie, czy do poprawy stanu środowiska na szlakach żeglownych, a zwłaszcza w portach, mogą przyczynić się także inne regulacje normatywne spoza zakresu prawa ochrony środowiska bądź prawa transportowego, w tym przede wszystkim unormowania o charakterze podatkowym.

⁶ Dz.U. z 2006 r., Nr 169, poz. 1200 ze zm., tekst jedn. z 26 lutego 2018 r. – Dz.U. z 2018 r., poz. 427.

⁷ Dz.U. z 1995 r., Nr 47, poz. 243 ze zm., tekst jedn. z 28 września 2017 r. – Dz.U. z 2017 r., poz. 2000.

⁸ Zob. m.in. Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 21 lutego 2007 r. w sprawie metod badania jakości lekkiego oleju opałowego, ciężkiego oleju opałowego oraz oleju do silników statków żeglugi śródlądowej (Dz.U. z 2007 r., Nr 41, poz. 262 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 4 stycznia 2007 r. w sprawie wymagań jakościowych dotyczących zawartości siarki dla olejów oraz rodzajów instalacji i warunków, w których będą stosowane ciężkie oleje opałowe (Dz.U. z 2007 r., Nr 4, poz. 30 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2009 r. w sprawie wymagań dotyczących zawartości siarki w paliwie żeglugowym (Dz.U. z 2009 r., Nr 58, poz. 477); Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 23 grudnia 2010 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wymagań dotyczących zawartości siarki w paliwie żeglugowym (Dz.U. z 2011 r., Nr 9, poz. 43); Rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 6 listopada 2014 r. w sprawie wymagań dotyczących zawartości siarki w paliwie żeglugowym (Dz.U. z 2014 r., poz. 1536); Rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 7 października 2015 r. w sprawie wymagań dotyczących zawartości siarki w paliwie żeglugowym, w tym sposobu jej oznaczania (Dz.U. z 2015 r., poz. 1665).

⁹ Przykładowo, duży prom pasażersko-samochodowy po przebudowie na LNG emituje rocznie o ponad 12 tys. ton gazów cieplarnianych mniej. To tak, jakby usunąć z dróg 2,5 tys. samochodów.

4. ZASADY OPODATKOWANIA PALIW W ŻEGLUDZE

Kwestie specyficznego opodatkowania paliw i energii elektrycznej regulowane są w UE dyrektywą Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej¹⁰ (dalej: dyrektywa 2003/96). W dyrektywie tej wyznaczane są m.in. minimalne poziomy opodatkowania prądu i poszczególnych rodzajów paliw. W licznych przepisach dyrektywy przewiduje się jednak odstępstwa od tychże minimów – czy to w postaci zwolnień o charakterze obowiązkowym (art. 14 dyrektywy 2003/96) czy fakultatywnym (art. 15–18 dyrektywy 2003/96), czy też możliwości różnicowania przez państwa członkowskie obciążeń podatkowych (obniżek stawek) wobec niektórych zastosowań wyrobów energetycznych i energii elektrycznej (art. 5–10 dyrektywy 2003/96).

Jeśli chodzi o regulacje dotyczące bezpośrednio i wyłącznie paliw żeglugowych, to wskazać należy zwolnienia z akcyzy dotyczące paliw wykorzystywanych:

- w żegludze na morskich wodach Unii (art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96);
- w żegludze na wodnych drogach śródlądowych (art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96);
- przy wytwarzaniu, rozwoju, badaniach i konserwacji statków (art. 15 ust. 1 lit. j dyrektywy 2003/96);
- przy operacjach pogłębiania dróg żeglownych i portów (art. 15 ust. 1 lit. k dyrektywy 2003/96)¹¹.

Oprócz tych zwolnień występują także unormowania o charakterze bardziej ogólnym i powszechnym, które – obok innych wyrobów energetycznych – obejmują też po części paliwa żeglugowe. Chodzi tu o paliwa znajdujące się w zbiornikach statku, które nie są wykorzystywane do napędzania silników jednostki, ale służą do produkcji energii elektrycznej na statku.

Taką regulację ogólną zawiera przepis art. 14 ust. 1 lit. a dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym państwa członkowskie mają obowiązek zwolnić

¹⁰ Dz.Urz. UE L 283 z dnia 31 października 2003 r. ze zm., s. 51.

¹¹ Szerzej na temat tychże zwolnień z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zob. I. Mirek, *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 331–340.

z akcyzy produkty energetyczne (zatem również paliwa, w tym żeglugowe) wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej. Regulacja ta odnosi się nie tylko do wytwarzania energii elektrycznej na statkach, ale stanowi powszechną regułę zwolnienia z akcyzy wszelkich produktów energetycznych służących do produkcji energii elektrycznej¹².

Tak szeroki i różnorodny zakres zwolnień paliw żeglugowych z podatku akcyzowego nie stwarza bynajmniej zachęty dla armatorów do podejmowania działań zmierzających do ochrony środowiska i redukcji zużycia paliw żeglugowych, skoro i tak paliwa te są zwolnione z akcyzy. Stanowi to pewien dysonans zarówno w odniesieniu do ogólnych celów i zasad działania UE, wskazanych choćby w art. 11 TFUE¹³ (wcześniej art. 6 TWE¹⁴) (zasada integracji)¹⁵

¹² Na marginesie można dodać, że na tej samej podstawie prawnej zwolnieniu podlega także sama energia elektryczna wykorzystywana do produkcji lub utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej.

¹³ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z dnia 26 października 2012 r., s. 47).

¹⁴ Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 321E z dnia 29 grudnia 2006 r., s. 37).

¹⁵ Zgodnie z art. 11 TFUE przy ustalaniu i realizacji polityk i działań Unii, w szczególności w celu wspierania zrównoważonego rozwoju, muszą być brane pod uwagę wymogi ochrony środowiska. Regulacja ta w unijnym porządku prawnym stanowi podstawę dla zasady integracji wymogów ochrony środowiska z innymi politykami i działaniami UE. Jest to najważniejsza spośród zasad ogólnych prawa ochrony środowiska UE. Zakłada ona nakaz kompleksowej, wielopłaszczyznowej ochrony środowiska także poprzez wykorzystanie w tym celu elementów innych polityk sektorowych. Ochrona kompleksowa polega na tym, że założenia i realizacja wszelkich działań UE winny brać pod uwagę wymogi ochrony środowiska, które z kolei należy każdorazowo włączać w proces określania i realizacji poszczególnych polityk i działań UE; zob. szerzej T. Schumacher, *The environmental integration clause in Article 6 of the EU Treaty: Prioritising environmental protection*, „Environmental Law Review (ELR)” 2001, nr 1, s. 29 i n.; M. Kenig-Witkowska, *Prawo środowiska Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2005, s. 85; K. Popik-Choraży, *Art. 6 TWE*, [w:] *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, t. 1, red. A. Wróbel, D. Miąsik, N. Półtorak, Warszawa 2008, s. 222 i n.; M. Górski, M. Michalak, *Komentarz do art. 11 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1 (art. 1–89 TFUE), red. A. Wróbel, D. Miąsik, N. Półtorak, Warszawa 2012, s. 242–251; Ch. Calliess, *Die neue Querschnittsklausel des Art. 6 (ex 3c) EGV als Instrument zur Umsetzung des Grundsatzes der nachhaltigen Entwicklung*, „Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl.)” 1998, s. 559 i n.; idem, *EG-Umweltrecht*, [w:] *Grundzüge des Umweltrechts*, red. K. Hansmann, D. Sellner, Berlin 2007, s. 51 i n.; A. Epiney, *Umweltrechtliche Querschnittsklausel und freier Warenverkehr*, „Natur und Recht (NuR)” 1995, nr 10–11, s. 498 i n.; A. Epiney, *Umweltrecht in der Europäischen Union*, Baden-Baden 2005, s. 108 i n.; W. Kahl, *Umweltprinzip und Gemeinschaftsrecht*, Heidelberg 1993, s. 27 i n.; J. Jans, A.K. von der Heide, *Europäisches Umweltrecht*,

czy art. 191–193 TFUE (Część 3 Tytuł XX Środowisko)¹⁶, jak i – co nawet bardziej zaskakujące – w stosunku do celów samej dyrektywy 2003/96, wyrażonych w jej preambule. Chodzi w szczególności o motyw 6 preambuły, według którego „wymogi ochrony środowiska muszą być włączone do określania i wykonywania innych polityk Wspólnoty zgodnie z postanowieniami art. 6 TWE [obecnie art. 11 TFUE]”, oraz motyw 7 preambuły, stanowiący, że „jako strona Konwencji Ramowej Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu¹⁷, Wspólnota ratyfikowała Protokół z Kioto¹⁸ [a] opodatkowanie produktów energetycznych i – w odpowiednim przypadku – energii elektrycznej jest jednym z instrumentów dostępnych w celu osiągnięcia celów Protokołu z Kioto¹⁹”.

Groningen 2003, s. 18 i n.; A. Comolet, A. Deconinck, *Le principe d'intégration. Historique et interprétation*, „Revue Européenne de droit de l'environnement” 2001, nr 2, s. 152 i n.; K. Popik-Chorąży, *Le principe d'intégration du droit de la protection de l'environnement naturel*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2009, nr 12, s. 121–128; N. Dhondt, *Integration of environmental protection into other EC policies: Legal theory and practice*, Groningen 2003, s. 38; J. Jans, *Stop the Integration Principle?*, „Fordham International Law Journal” 2011, nr 5, s. 1533 i n.; A. Nollkaemper, *Three Conceptions of the Integration Principle in International Environmental Law*, [w:] *Environmental Policy Integration: Greening Sectoral Policies in Europe*, red. A. Lenschow, London 2002, s. 22–32; D. Grimeaud, *The integration of environmental concerns into EC policies: A genuine policy development?*, „European Energy and Environmental Law Review (EELR)” 2000, nr 7, s. 207 i n., 215 i n.; R. Wurzel, *The EU Presidency and the integration principle: An Anglo-German comparison*, „European Energy and Environmental Law Review (EELR)” 2001, nr 1, s. 7 i n.; M. Wasmeier, *The integration of environmental protection as a general rule for interpreting Community law*, „Common Market Law Review (CMLR)” 2001, nr 1, s. 159 i n.

¹⁶ Zob. szerzej M. Nowacki, A. Przyborowska-Klimczak, *Komentarz do art. 191–193 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 2 (art. 90–222), red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012, s. 1259–1336.

¹⁷ Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu (*United Nations Framework Convention on Climate Change – UNFCCC*) została sporządzona w dniu 9 maja 1992 r. w Nowym Jorku (Dz.Urz. WE L 33 z dnia 7 lutego 1994 r., s. 13; Dz.Urz. UE, Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 19, s. 169). Konwencja UNFCCC została ratyfikowana przez Wspólnotę Europejską w dniu 21 grudnia 1993 r., a przez Polskę w dniu 28 lipca 1994 r. Konwencja ta, wraz z protokołem z Kioto, określa międzynarodowe ramy przedsięwzięć ograniczających skalę zanieczyszczeń wprowadzanych do powietrza.

¹⁸ Protokół z Kioto do Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu został sporządzony w dniu 11 grudnia 1997 r. w Kioto (Dz.Urz. WE L 130 z dnia 15 maja 2002 r., s. 1; Dz.Urz. UE, Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 42, s. 24). Protokół z Kioto został ratyfikowany przez Wspólnotę Europejską w dniu 21 maja 2002 r., a przez Polskę w dniu 13 grudnia 2002 r. Protokół z Kioto wszedł w życie w dniu 16 lutego 2005 r.

¹⁹ Szerzej na temat Konwencji Ramowej Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu (UNFCCC) oraz Protokołu z Kioto zob. J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*,

5. ZASADY OPODATKOWANIA ENERGII ELEKTRYCZNEJ NA STATKACH

Co więcej, zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 *in fine* oprócz paliwa używanego do żeglugi na morskich wodach UE państwa członkowskie muszą zwolnić z akcyzy również energię elektryczną produkowaną na statkach przebywających na tych wodach (zwolnienie obligatoryjne), co – jak się wydaje – także trudno pogodzić zarówno z ogólnymi kierunkami działań Unii w zakresie ochrony środowiska, jak i celami samej dyrektywy 2003/96, wyrażonymi w motywach 6 i 7 preambuły. W uzasadnieniu można jedynie nadmienić, że zwolnienie to w pewnym zakresie wynika ze względów praktycznych. Opodatkowanie energii elektrycznej produkowanej na statku wymagałoby bowiem deklarowania przez armatora – mającego często siedzibę poza jurysdykcją UE – ilości zużytej energii elektrycznej. Co więcej, w deklaracji należałoby wskazać, jaką część energii elektrycznej zużyto na wodach terytorialnych państwa członkowskiego, w którym należny byłby podatek. Sporządzanie i przedkładanie takich deklaracji podczas rejsu wiodącego przez wody wielu państw członkowskich wiązałoby się ze znacznym obciążeniem administracyjnym dla armatorów statków.

Dodatkowo, według art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 *in fine*, państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienie fakultatywne bądź zastosować obniżenie poziomu opodatkowania również wobec energii elektrycznej wytwarzanej na pokładzie statków znajdujących się na wodach śródlądowych. Trzeba jednak podkreślić, że w przypadku statków zacumowanych w portach śródlądowych – w przeciwieństwie do sytuacji w portach morskich – zwolnienie energii elektrycznej wytwarzanej na statku ma charakter jedynie fakultatywny²⁰. Także i tu wszakże możliwość zwolnienia z podatku energii wytwarzanej na statku, którą oferuje art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 *in fine*, można wyjaśnić względami praktycznymi. Sa one ściśle związane z możliwością zwolnienia z podatku paliw

Warszawa 2002, s. 93 i n.; M. Nowacki, *Prawne aspekty bezpieczeństwa energetycznego w UE*, Warszawa 2010, s. 48 i n., 51 i n.; J. Baran, A. Janik, A. Ryszko, *Handel emisjami w teorii i praktyce*, Warszawa 2011, s. 44 i n., 52 i n.; I. Mirek, *Komentarz do art. 17 dyrektywy Rady 2003/96/WE, [w:] Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, red. K. Lasiński-Sulecki i in., Warszawa 2014, s. 699 i n.; *Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych. Komentarz*, red. W. Krok i in., Warszawa 2012, s. 291 i n.

²⁰ Formalnie nie ma zatem przeszkód, aby państwa członkowskie obłożyły równym podatkiem zarówno energię elektryczną pobieraną z łądu, jak i wytwarzaną na pokładzie statku w porcie na śródlądowych drogach wodnych.

wykorzystywanych do celów żeglugi na śródlądowych drogach wodnych. W praktyce bowiem większość krajów UE tradycyjnie zwalnia z podatku paliwa wykorzystywane w żegludze śródlądowej²¹. Z kolei oddzielenie kwestii opodatkowania paliwa wykorzystywanego do produkcji energii elektrycznej na pokładzie statku od opodatkowania paliwa służącego do napędu statku jest wysoce niepraktyczne, jako że wymagałoby odmiennego traktowania paliw wykorzystywanych wprawdzie na różne cele, ale fizycznie znajdujących się w jednym i tym samym zbiorniku statku. Co więcej, decydując o poszerzeniu zakresu zwolnienia przypisanego do żeglugi morskiej na paliwa wykorzystywane do celów żeglugi śródlądowej, państwa członkowskie z reguły uwzględniają wiele różnych czynników, w tym nie tylko krajowe cele polityki transportowej, ale poniekąd także względy ochrony środowiska, jako że transport wodny i tak powszechnie uznaje się za bardziej ekologiczny niż transport samochodowy, zwłaszcza jeśli wziąć pod uwagę kwestie tzw. ładunków masowych.

W każdym jednak razie trzeba zwrócić uwagę, że energia elektryczna podlegająca zwolnieniu na podstawie obu przywołanych przepisów, tj. art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 oraz art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, wytwarzana jest najczęściej przez zainstalowane na statku generatory prądowców, napędzane poprzez spalanie paliwa żeglugowego, bunkrowanego do zbiorników statku.

Określenie „energia elektryczna produkowana na pokładzie statku” ma w tym kontekście istotne znaczenie z tego względu, że elektryczność konieczna do funkcjonowania statku może być również dostarczana z lądu na pokład jednostek stojących w portach²². Tego rodzaju energia elektryczna pochodząca z sieci lądowej nie podlega jednak zwolnieniom przewidzianym w art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 ani w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, a zatem jako obciążona akcyzą jest w oczywisty sposób droższa i mniej konkurencyjna w stosunku do (zwolnionej z akcyzy) energii wytwarzanej na statkach (ze szkodą dla środowiska). Trzeba przy tym zaznaczyć, że w niektórych portach zanieczyszczenia powietrza generowane przez statki

²¹ W niektórych przypadkach zwolnienie to ma nawet wcześniejszą tradycję prawną, zakotwiczoną w prawie międzynarodowym; zob. Umowa z dnia 16 maja 1952 r. między krajami dorzecza Renu a Belgią w sprawie traktowania celnego i podatkowego oleju gazowego wykorzystywanego do dostaw na statki w nawigacji po Renie (Bundesgesetzblatt 1953, cz. II, s. 531).

²² Zob. także I. Mirek, *Komentarz do art. 15 dyrektywy 2006/96*, [w:] *Akcyza w prawie Unii Europejskiej...*, s. 659.

sięgają nawet 80–90% całości zanieczyszczeń. Skalę tego problemu obrazuje przykład niemieckiego portu Lubeka-Travemünde, gdzie statki są źródłem 90% zanieczyszczeń dwutlenkiem siarki SO₂ i ok. 80% zanieczyszczeń tlenkami azotu NO_x.

6. ODSTĘPSTWA OD ZASAD OPODATKOWANIA

W tym stanie rzeczy nie może dziwić, że niektóre z państw członkowskich podjęły próby obniżenia stawek podatku akcyzowego w stosunku do energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w portach. Próby te zakończyły się powodzeniem, aczkolwiek wymagało to wydania przez Radę odpowiednich decyzji aprobujących. Taki akceptujący charakter mają:

– decyzja wykonawcza Rady 2011/384/UE z dnia 20 czerwca 2011 r. upoważniająca Szwecję do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej w odniesieniu do energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie („energia elektryczna pobierana z lądu”) zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²³ (wydana na okres 3 lat);

– decyzja wykonawcza Rady 2011/445/UE z dnia 12 lipca 2011 r. upoważniająca Niemcy do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej w odniesieniu do energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie („energia elektryczna pobierana z lądu”) zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²⁴ (wydana na okres 3 lat);

– decyzja wykonawcza Rady 2014/725/UE z dnia 14 października 2014 r. upoważniająca Szwecję do stosowania obniżonej stawki opodatkowania energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²⁵ (wydana na okres 6 lat)²⁶;

– decyzja wykonawcza Rady 2014/722/UE z dnia 14 października 2014 r. upoważniająca Niemcy do stosowania obniżonej stawki opodatkowania

²³ Dz.Urz. UE L 170 z dnia 30 czerwca 2011 r., s. 36.

²⁴ Dz.Urz. UE L 191 z dnia 22 lipca 2011 r., s. 22.

²⁵ Dz.Urz. UE L 301 z dnia 21 października 2014 r., s. 27.

²⁶ Sześć lat to maksymalny okres, na jaki można wydać decyzję tego rodzaju zgodnie z art. 19 ust. 2 dyrektywy 2003/96. Odnowienie upoważnienia na kolejny okres nie następuje automatycznie, ale wymaga ponownego przeprowadzenia postępowania i wydania nowej decyzji przez Radę; zob. szerzej I. Mirek, *Komentarz do art. 19 dyrektywy 2006/96*, [w:] *Akcyza w prawie Unii Europejskiej...*, s. 788–789.

energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²⁷ (wydana na okres 6 lat);

– decyzja wykonawcza Rady 2015/993/UE z dnia 19 czerwca 2015 r. upoważniająca Danię do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²⁸ (wydana na okres 6 lat);

– decyzja wykonawcza Rady 2018/1491/UE z dnia 2 października 2018 r. upoważniająca Hiszpanię do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE²⁹ (wydana na okres 6 lat).

Wspólną cechą tych decyzji jest oparcie ich na tej samej podstawie prawnej w postaci przepisów art. 19 dyrektywy 2003/96. Zgodnie z art. 19 ust. 1 dyrektywy 2003/96 Rada (w uzupełnieniu innych przepisów przewidujących zwolnienia i ulgi podatkowe³⁰) – stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji – może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia dalszych zwolnień lub obniżenia poziomu opodatkowania na podstawie szczególnych względów politycznych³¹.

Mówiąc o „szczególnych względach politycznych” w aspekcie przywoływanych decyzji Rady, trzeba brać pod uwagę przede wszystkim szczególne cele ekologiczne, do których realizacji zmierzają rozwiązania przyjęte przez poszczególne państwa członkowskie. Poprzez obniżkę wysokości podatku władze Szwecji, Niemiec, Danii i Hiszpanii (za zgodą Rady) wspierają bowiem mniej szkodliwą dla środowiska metodę zaopatrzenia statków w elektryczność, dążąc w ten sposób do polepszenia jakości powietrza w miastach portowych i ich okolicach. Obniżka podatku stanowi ekonomiczną zachętę do korzystania z energii pobieranej z lądu, a tym samym przyczynia się do ograniczenia ilości zanieczyszczeń z korzyścią dla zdrowia mieszkańców³².

²⁷ Dz.Urz. UE L 300 z dnia 18 października 2014 r., s. 55.

²⁸ Dz.Urz. UE L 159 z dnia 25 czerwca 2015 r., s. 68.

²⁹ Dz.Urz. UE L 252 z dnia 8 października 2018 r., s. 40.

³⁰ Chodzi w szczególności o przepisy art. 5, 15 i 17 dyrektywy 2003/96.

³¹ Szerzej na temat pojęcia „szczególne względy polityczne” zob. I. Mirek, *Komentarz do art. 19 dyrektywy 2006/96*, s. 779–781.

³² Według władz szwedzkich przy założeniu, że 20% paliwa przeznaczanego na statki zastąpi się energią elektryczną pobieraną z lądu, roczna emisja dwutlenku siarki SO₂ zmniejszy się o 76 t, tlenków azotu NO_x o 830 t, pyłów o 8,4 t, a dwutlenku węgla CO₂ aż o 42 tys. t; zob. Komisja Europejska, *Wniosek – Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca*

W szerszej perspektywie stosowanie obniżonej stawki podatku sprzyja także upowszechnianiu technologii pobierania energii z łądu jako mniej inwazyjnej niż wytwarzanie prądu na statku. W tym ostatnim przypadku ma bowiem miejsce uciążliwe dla środowiska spalanie paliw na statkach na potrzeby napędzania generatorów prądotwórczych. Tymczasem korzystanie z energii przekazywanej z łądu zapobiega emisji substancji szkodliwych wydzielanych podczas spalania paliw. Pośrednim skutkiem tego środka jest zatem zmniejszenie negatywnego oddziaływania transportu wodnego na środowisko, redukcja hałasu oraz emisji gazów i pyłów pochodzących ze statków zacumowanych w portach czy kotwiczących na redach.

Wskutek wejścia w życie przywołanej decyzji Rady w Szwecji przyjęto stawkę obniżoną dla energii elektrycznej pobieranej z łądu w wysokości 50 SEK/MWh (5,79 euro/MWh), w Niemczech 0,5 euro/MWh, w Danii 4 DKK/MWh (0,54 euro/MWh) i w Hiszpanii 0,5 euro/MWh. Stawki te nie są niższe od wymaganej minimalnej stawki opodatkowania energii elektrycznej określonej w art. 10 dyrektywy 2003/96, a tym samym są w pełni zgodne z założeniami tej dyrektywy.

Zastosowanie obniżonej stawki podatku zwiększa również konkurencyjność (opodatkowanej) energii elektrycznej pobieranej z łądu w stosunku do (zwolnionej z podatku) energii uzyskiwanej w wyniku spalania paliw na statku. Ten ostatni rodzaj energii jest bowiem – jak wskazano – zwolniony z akcyzy w UE:

– obligatoryjnie w całości w przypadku statków znajdujących się na morskich wodach Unii na mocy art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 *in fine* oraz

– fakultatywnie, według woli państwa członkowskiego, w odniesieniu do statków znajdujących się na wodach śródlądowych zgodnie z art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 *in fine*.

Co istotne, Komisja Europejska wprost zaleca korzystanie z energii elektrycznej dostarczanej z łądu jako alternatywę dla wytwarzania energii na statkach, uznając w ten sposób środowiskowe zalety takiego rozwiązania. Instrument podatkowy wprowadzony przez Szwecję, Niemcy, Danię i Hiszpanię jest przy tym wyraźnie zgodny z Zaleceniem Komisji 2006/339/WE z dnia 8 maja 2006 r. w sprawie wspierania pobierania

Szwecję do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie („energia elektryczna pobierana z łądu”) zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE, Bruksela, 8 kwietnia 2011 r., COM(2011) 158 wersja ostateczna, 2011/0067 (NLE), s. 2.

energii elektrycznej z ładu przez statki zacumowane w portach Wspólnoty³³ oraz z Komunikatem Komisji z dnia 21 stycznia 2009 r. „Strategiczne cele i zalecenia w zakresie polityki transportu morskiego UE do 2018 r.”³⁴. Przyjęte regulacje odpowiadają także Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/94/UE z dnia 22 października 2014 r. w sprawie rozwoju infrastruktury paliw alternatywnych³⁵, która reguluje kwestie instalowania urządzeń do zasilania energią elektryczną z ładu w portach.

Warto ponadto podkreślić, że od czerwca 2011 r. państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania norm jakości powietrza w zakresie istotnych substancji zanieczyszczających na mocy Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/50/WE z dnia 21 maja 2008 r. w sprawie jakości powietrza i czystszej powietrza dla Europy³⁶. Na tej podstawie państwa członkowskie są też zobligowane do rozwiązywania takich problemów jak emisje ze statków zacumowanych w portach, a jednym z możliwych sposobów jest zachęcanie (różnymi metodami) do korzystania z energii elektrycznej dostarczonej z ładu.

Co ważne, środek podatkowy przyjęty przez Szwecję, Niemcy, Danię i Hiszpanię nie ma istotnego wpływu na funkcjonowanie rynku wewnętrznego i nie powoduje zakłóceń konkurencji³⁷ (choćby w relacjach między armatorami), jako że mogą z niego korzystać wszystkie statki zacumowane w portach niezależnie od bandery, z wyjątkiem jednostek służących do prywatnych celów niehandlowych. Jeśli chodzi o wpływ na handel między państwami członkowskimi, to również jest on znikomy, ponieważ wybór konkretnego portu przez statek zależy od miejsca przeznaczenia ładunku, a nie od ewentualnie niższych kosztów cumowania wynikających z obniżki akcyzy na energię elektryczną pobieraną z ładu³⁸.

³³ Dz.Urz. UE L 125 z dnia 12 maja 2006 r.

³⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, COM(2009) 8 wersja ostateczna z dnia 21 stycznia 2009 r.

³⁵ Dz.Urz. UE L 307 z dnia 28 października 2014 r., s. 1–20; zob. także wniosek Komisji dotyczący dyrektywy w sprawie rozmieszczania infrastruktury paliw alternatywnych, COM(2013) 18 final z dnia 24 stycznia 2013 r.

³⁶ Dz.Urz. UE L 152 z dnia 11 czerwca 2008 r., s. 1–44.

³⁷ Zob. Komisja Europejska, *Wniosek – Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Niemcy do stosowania obniżonej stawki opodatkowania energii elektrycznej dostarczonej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE*, Bruksela, 28 sierpnia 2014 r., COM(2014) 538 final, 2014/0247 (NLE), s. 4.

³⁸ Komisja Europejska, *Wniosek – Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Szwecję do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej dostarczonej bezpośrednio*

Wspieranie i promowanie korzystania z energii elektrycznej przekazywanej z lądu jest zresztą w istocie wspólnym celem polityki UE, który powinien być realizowany przez wszystkie kraje członkowskie. W sposób wyraźny potwierdzono to w komunikacie Komisji z dnia 10 października 2007 r. dotyczącym zintegrowanej polityki morskiej³⁹ oraz w uzupełniającym go dokumencie roboczym służb Komisji⁴⁰, w których zapowiadano, że cel ten zostanie uwzględniony także w ramach przeglądu (i ewentualnej nowelizacji) dyrektywy 2003/96.

W tym ostatnim kontekście Komisja zaproponowała zmianę dyrektywy 2003/96 wnioskiem nowelizacyjnym z dnia 13 kwietnia 2011 r.⁴¹, dążąc do lepszego dostosowania dyrektywy do celów polityki energetycznej i ochrony środowiska, zwłaszcza w aspekcie prognozowanych zmian klimatycznych. Wniosek ten zawierał przepis nakładający na państwa członkowskie wymóg zwolnienia z opodatkowania energii elektrycznej pobieranej z lądu od 31 grudnia 2020 r. (proponowany w nowym art. 14 ust. 1 lit. e projektu)⁴². Wniosek nie został jednak zaaprobowany przez Radę i Komisja wycofała go ostatecznie w całości w 2015 r.⁴³

na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE, Bruksela, 30 lipca 2014 r., COM(2014) 497 final, 2014/0230 (NLE), s. 3.

³⁹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – Zintegrowana polityka morska Unii Europejskiej, COM(2007) 575 wersja ostateczna z dnia 10 października 2007 r.

⁴⁰ Dokument roboczy służb Komisji (SEC(2007) 1278).

⁴¹ Wniosek w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, COM(2011) 169 wersja ostateczna, 2011/0092 (CNS).

⁴² Komisja Europejska, *Wniosek – Decyzja Rady upoważniająca Niemcy do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie („energia elektryczna pobierana z lądu”) zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE, Bruksela, 27 maja 2011 r., COM(2011) 302 wersja ostateczna, 2011/0133 (NLE), s. 7.*

⁴³ Dz.Urz. C 80 z dnia 7 marca 2015 r., s. 17–23; zob. także Komisja Europejska, *Wniosek – Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Danię do stosowania obniżonej stawki podatku od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w porcie zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE, Bruksela, 13 maja 2015 r., COM(2015) 203 final, 2015/0106 (NLE), s. 5.*

Obecnie zatem jedyna możliwość wprowadzenia korzystnego opodatkowania energii elektrycznej pobieranej z lądu – bez zmiany stanu prawa unijnego – przewidziana jest w art. 19 dyrektywy 2003/96. Celem tego przepisu jest umożliwienie reagowania na „szczególne okoliczności” występujące w państwach członkowskich, które nie znalazły odzwierciedlenia w samej dyrektywie. Odstępstwo na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/96, służąc politycznemu celowi propagowania energii elektrycznej pobieranej z lądu, może być przyznane tylko jako środek tymczasowy – do chwili ewentualnego uwzględnienia tego celu przez Radę w ramach przeglądu (i nowelizacji) dyrektywy 2003/96.

W tych okolicznościach – *de lege ferenda* – należy więc zaproponować polskim władzom, aby podążyły drogą wyznaczoną przez Szwecję, Danię, Niemcy i Hiszpanię i złożyły do Komisji Europejskiej odpowiedni wniosek o upoważnienie do stosowania obniżonej stawki akcyzy od energii elektrycznej dostarczanej bezpośrednio na statki zacumowane w portach. W praktyce chodziłoby o obniżenie stawki (z dotychczasowego poziomu 20 zł/MWh, a od 2019 r. – 5 zł/MWh) do wysokości ok. 2,5 zł/MWh, tj. do minimalnego, dopuszczalnego na gruncie dyrektywy 2003/96, poziomu 0,5 euro/MWh. Skutki budżetowe takiej obniżki – ze względu na jej wąski zakres podmiotowy – byłyby niewielkie, natomiast potencjalne korzyści środowiskowe – znaczące.

Co do samego wniosku, przy jego sporządzaniu należy skorzystać ze sprawdzonych już argumentów poprzedników, które spotkały się z aprobatą zarówno Komisji Europejskiej, jak i Rady. Bezwzględnie warto przy tym wystąpić o to, aby środek podatkowy w postaci obniżki stawki mógł mieć zastosowanie przez maksymalny okres dopuszczalny na gruncie art. 19 ust. 2 dyrektywy 2003/96, a więc przez 6 lat. Trzeba bowiem podkreślić, że okres stosowania odstępstwa od dyrektywy powinien być na tyle długi, aby nie zniechęcać dostawców energii i portów do dokonywania koniecznych inwestycji w instalacje do zasilania statków w energię elektryczną pobieraną z lądu. Z drugiej strony okres 6 lat zapewnia maksymalną pewność prawa również dla armatorów statków, którzy też muszą zaplanować zakup i instalację pokładowych urządzeń odbiorczych. Polska jest przy tym w o tyle dobrej sytuacji, że część armatorów operujących na Bałtyku wyposaża już swoje jednostki w odpowiednie urządzenia, aby móc korzystać z relatywnie tańszej energii elektrycznej pobieranej z lądu w portach

Szwecji, Danii i Niemiec. Armatorzy ci z pewnością skorzystają także z takich możliwości oferowanych w portach polskich. W takim przypadku korzyści dla środowiska są ewidentne.

BIBLIOGRAFIA

- Baran J., Janik A., Ryszko A., *Handel emisjami w teorii i praktyce*, Warszawa 2011.
- Calliess Ch., *Die neue Querschnittsklausel des Art. 6 (ex 3c) EGV als Instrument zur Umsetzung des Grundsatzes der nachhaltigen Entwicklung*, „Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl.)” 1998.
- Calliess Ch., *EG-Umweltrecht*, [w:] *Grundzüge des Umweltrechts*, red. K. Hansmann, D. Sellner, Berlin 2007.
- Comolet A., Deconinck A., *Le principe d'intégration. Historique et interprétation*, „Revue Européenne de droit de l'environnement” 2001, nr 2.
- Dhondt N., *Integration of environmental protection into other EC policies: Legal theory and practice*, Groningen 2003.
- Epiney A., *Umweltrecht in der Europäischen Union*, Nomos-Verlag, Baden-Baden 2005.
- Epiney A., *Umweltrechtliche Querschnittsklausel und freier Warenverkehr*, „Natur und Recht (NuR)” 1995, nr 10–11.
- Gluchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.
- Górski M., Michalak M., *Komentarz do art. 11 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1 (art. 1–89 TFUE), red. A. Wróbel, D. Miąsik, N. Półtorak, Warszawa 2012.
- Grimeaud D., *The integration of environmental concerns into EC policies: A genuine policy development?*, „European Energy and Environmental Law Review (EELR)” 2000, nr 7.
- Jans J., *Stop the Integration Principle?*, „Fordham International Law Journal” 2011, nr 5.
- Jans J., Heide von der A.K., *Europäisches Umweltrecht*, Europa Law Publishing, Groningen 2003.
- Kahl W., *Umweltprinzip und Gemeinschaftsrecht*, Heidelberg 1993.
- Kenig-Witkowska M., *Prawo środowiska Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2005.
- Mirek I., *Komentarz do art. 15–19 dyrektywy Rady 2003/96/WE*, [w:] *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, red. K. Lasiński-Sulecki, Z. Liptak, I. Mirek, W. Morawski, G. Musolf, T. Oczkowski, A. Orłowska, P. Pietrasz, W. Pławiak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2014.
- Mirek I., *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Nollkaemper A., *Three Conceptions of the Integration Principle in International Environmental Law*, [w:] *Environmental Policy Integration: Greening Sectoral Policies in Europe*, red. A. Lenschow, London 2002.
- Nowacki M., *Prawne aspekty bezpieczeństwa energetycznego w UE*, Warszawa 2010.

- Nowacki M., Przyborowska-Klimczak A., *Komentarz do art. 191–193 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 2 (art. 90–222), red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012.
- Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych. Komentarz*, red. W. Krok, P. Karczewski, R. Kowalik, S. Parulski, K. Staniec, Warszawa 2012.
- Popik-Choraży K., *Art. 6 TWE*, [w:] *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, t. 1, red. A. Wróbel, D. Miąsik, N. Półtorak, Warszawa 2008.
- Popik-Choraży K., *Le principe d'integration du droit de la protection de l'environnement naturel*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2009, nr 12.
- Schumacher T., *The environmental integration clause in Article 6 of the EU Treaty: Prioritising environmental protection*, „*Environmental Law Review (ELR)*” 2001, nr 1.
- Stankiewicz D., Berkowska E., *Rodzaje zanieczyszczeń emitowanych przez poszczególne środki transportu*, Informacja Nr 243, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 1994.
- Wasmeier M., *The integration of environmental protection as a general rule for interpreting Community law*, „*Common Market Law Review (CMLR)*” 2001, nr 1.
- Wurzel R., *The EU Presidency and the integration principle: An Anglo-German comparison*, „*European Energy and Environmental Law Review (EELR)*” 2001, nr 1.

TAXATION OF FUELS AND ELECTRICITY ON SHIPS VERSUS ENVIRONMENTAL PROTECTION

Summary. Emissions from ships lead to air pollution by harmful substances. To reduce the pollution, a number of actions is taken within the regulations of the transport law and the environmental law. However, in the tax law of the European Union, tax exemptions are usually provided for both marine fuels and electricity produced on board ships, which is not beneficial from the environmental point of view. Some Member States exceptionally, however, apply a reduced rate of the excise duty on electricity supplied directly to vessels at berth in ports (electricity taken from land). Lowering the tax rates creates an economic incentive to use shore-side electricity in order to reduce air pollution in port cities and improve the quality of local air for the health benefit of residents.

Keywords: excise duty, environmental protection, taxation of fuels, taxation of electricity

Joanna Rusek*

ZNACZENIE KONCEPCJI *SUBSTANCE* W SYSTEMACH PODATKOWYCH KANADY I AUSTRALII

Streszczenie. Problematyka artykułu koncentruje się wokół zagadnienia treści ekonomicznej (*substance*) i jej znaczenia w systemie podatkowym. W szczególności celem artykułu jest zbadanie, w jaki sposób koncepcja *substance* jest wykorzystywana w systemach podatkowych Kanady i Australii. W krajach tych nie przyjęły się tzw. sądowe doktryny orzecznicze przeciwko unikaniu opodatkowania, tak charakterystyczne zwłaszcza dla Stanów Zjednoczonych. Pomimo to zarówno w Kanadzie, jak i w Australii element rzeczywistej treści ekonomicznej działań podatników jest uwzględniany w sposób pośredni, w ramach obowiązujących w tych krajach klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, treść ekonomiczna, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

1. WPROWADZENIE

Współcześnie w piśmiennictwie często zwraca się uwagę, że wywiązywanie się przez państwo ze swoich funkcji wymaga zapewnienia odpowiednich źródeł finansowania, w tym dochodów pochodzących z podatków. Biorąc pod uwagę powyższe, coraz istotniejsze staje się zabezpieczenie stabilnych wpływów podatkowych i skuteczne przeciwstawianie się ich uszczuplaniu w wyniku unikania opodatkowania. W różnych systemach podatkowych wykształciły się rozmaite sposoby przeciwdziałania

* Doktor nauk prawnych, radca prawny i doradca podatkowy, manager w KPMG Tax M. Michna sp.k., e-mail: asiarusek@poczta.onet.pl

wspomnianemu negatywnemu zjawisku; w niektórych krajach, np. w Stanach Zjednoczonych, główny ciężar spoczywa na sędziach i wykształconych przez nich tzw. doktrynach orzeczniczych (amerykańskie doktryny *substance over form*, *economic substance*, *business purpose* itp.). Inne kraje polegają w tym zakresie na regulacjach ustawowych, w tym zwłaszcza na tzw. klauzulach ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania. Niezależnie jednak od obranej przez dane państwo strategii w zakresie zwalczania unikania opodatkowania istotnego znaczenia przy dokonywaniu ocen działań podejmowanych przez podatników nabiera rzeczywisty charakter tych działań, ich ekonomiczna/gospodarcza istota (ang. *substance*). Celem niniejszego artykułu jest zbadanie, w jaki sposób koncepcja *substance* jest wykorzystywana w systemach podatkowych Kanady i Australii.

2. POJĘCIE *SUBSTANCE* A ORZECZNICTWO KANADYJSKIEGO SĄDU NAJWYŻSZEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

W Kanadzie nie przyjęły się – tak charakterystyczne chociażby dla Stanów Zjednoczonych – sądowe doktryny orzecznicze wykorzystywane w celu zwalczania unikania opodatkowania¹. W literaturze wskazuje się, że powodem takiego stanu rzeczy było powszechnie manifestowane przez kanadyjskie sądy przekonanie, że szczególnie w sprawach podatkowych konieczne jest przestrzeganie zasady praworządności (ang. *rule of law*). Przejawem tego podejścia była obserwowalna w wydawanych orzeczeniach skłonność sądów do interpretacji przepisów podatkowych na korzyść podatników zamiast na korzyść budżetu, naleganie na istnienie prawa podatników do organizacji własnych spraw w sposób minimalizujący lub unikający obciążeń podatkowych oraz preferowanie rozwiązań, w których istniejące luki w przepisach podatkowych są domykane nie przez orzecznictwo, ale w formie zmian ustawodawczych². Poszukując źródła wspomnianego stanowiska, w literaturze wskazuje się, że historycznie dominującą cechą kanadyjskiego orzecznictwa w sprawach podatkowych była praktycznie jednomyślność odnośnie do tego, że podatek nie może zostać nałożony w braku jasnego, jednoznacznego upoważnienia ustawowego. Jak

¹ Por. L. Philipps, *The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's wrong with the rule of law*, „Canadian Bar Review” 2000, vol. 79, s. 124.

² Ibidem.

twierdziły sądy, dopuszczenie innej sytuacji stanowiłoby bowiem poważne zagrożenie właśnie dla praworządności³.

W kanadyjskim orzecznictwie w sprawach podatkowych nie przyjęła się zwłaszcza doktryna *economic substance*⁴; pojęcie treści jest zasadniczo utożsamiane z treścią prawną, jako przeciwstawienie treści ekonomicznej. Zgodnie ze stanowiskiem sędziego D. Bowmana – wyrażonym przykładowo w wyroku (z 1995 r.) w sprawie *Continental Bank of Canada* – „treść” oznacza „treść prawną”, tj. treść wynikającą z praw i obowiązków stron, ustaloną zgodnie ze zwykłymi zasadami prawnymi⁵.

W literaturze wskazuje się na silne zakorzenienie w kanadyjskim prawie podatkowym zasady – zwanej zasadą Duke’a z Westminsteru (*Duke of Westminster principle*) – zgodnie z którą każdy podatnik jest upoważniony do prowadzenia swoich spraw w sposób umożliwiający minimalizację obciążeń podatkowych. Zasada ta wywodzi się z idei ścisłego, literalnego podejścia do wykładni przepisów prawa, która przetrwała w odniesieniu do ustaw podatkowych na długo po tym, jak została odrzucona na gruncie innych gałęzi prawa. Zasada Duke’a z Westminsteru jest przy tym w kanadyjskim prawie podatkowym tak ugruntowana, że jest niezmiennie stosowana przez sądy bez jakiegokolwiek głębszej analizy odnośnie do źródeł jej pochodzenia czy jej aktualności⁶.

Kanadyjski Sąd Najwyższy potwierdził zastosowanie zasady Duke’a z Westminsteru w wielu sprawach, zwłaszcza w serii zapadłych pod koniec lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku orzeczeń dotyczących przypadków

³ Ibidem, s. 125.

⁴ Przykładowo, J.S. Wilkie zwraca uwagę, że do kanadyjskiego prawa podatkowego nie została inkorporowana doktryna *economic substance*, a moralność nie jest traktowana jako wyznacznik przy stosowaniu ustawy o podatku dochodowym. Konsekwentnie kanadyjski Sąd Najwyższy (SN) odrzucił możliwość opodatkowania opartego zasadniczo na „realiach ekonomicznych” zachowania podatnika. Przeciwnie, sąd generalnie opowiada się za respektowaniem dla celów podatkowych relacji prawnych nawiązanych przez podatnika. Por. J.S. Wilkie, *Canada: Substance in International Taxation*, „International Transfer Pricing Journal” wrzesień–październik 2014, s. 362.

⁵ Por. B.J. Arnold, J. Li, *Justice Bowman on Substance over Form*, „Canadian Tax Journal” 2010, vol. 58, s. 133.

⁶ Ibidem, s. 128. Jak pisze B. Brzeziński, „podejście kanadyjskich sądów do problematyki wykładni prawa podatkowego, a zwłaszcza w dziedzinie unikania opodatkowania, jest zdecydowanie bardziej podobne do tego, które można zaobserwować w Zjednoczonym Królestwie, niż w bliższych geograficznie Stanach Zjednoczonych. Charakteryzuje je wyraźny prymat wykładni literalnej przepisów prawa podatkowego” (B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 86).

rażącego planowania podatkowego. Przykładowo, w sprawie *Shell Canada Ltd.* (z 1999 r.) SN nie zanegował wprawdzie konieczności brania pod uwagę ekonomicznych realiów danej transakcji, stwierdził jednak, że realia te nie mogą stanowić podstawy do przekwalifikowania powstałych w dobrej wierze stosunków prawnych (z wyjątkiem sytuacji, gdy forma prawna użyta przez podatnika nie odzwierciedla rzeczywistych skutków prawnych), ani też do modyfikowania sposobu zastosowania niedwuznacznych przepisów ustawowych⁷. Stan faktyczny rozstrzygany przez sąd dotyczył możliwości odliczenia przez spółkę Shell pełnej kwoty odsetek zapłaconych z tytułu pożyczki w dolarach nowozelandzkich. W celu obniżenia całkowitych kosztów związanych z zaciągnięciem pożyczki (100 mln USD) z przeznaczeniem na ogólną działalność gospodarczą, spółka Shell wdrożyła popularny schemat planowania podatkowego bazujący na zależności pomiędzy wysokością stóp procentowych i kursami walut (odsetki wahają się odwrotnie proporcjonalnie do siły waluty, w której denominowane jest zadłużenie). Dzięki zastosowanemu scenariuszowi wysokość odsetek – zaliczanych przez Shell do kosztów uzyskania przychodów przez czas trwania pożyczki – została podniesiona z 9,1% (rynkowa stopa oprocentowania dla zadłużenia w USD) do 15,4% (rynkowa stopa oprocentowania dla zadłużenia w dolarach nowozelandzkich). Jednocześnie, w związku z towarzyszącymi przeprowadzonej operacji dodatkowymi transakcjami finansowymi (emisja obligacji, zawarcie umów hedgingowych), Shell wygenerował zysk kapitałowy, który jednak mógł zostać rozliczony z posiadanymi stratami z lat ubiegłych. Kanadyjska administracja podatkowa zakwestionowała możliwość odliczenia przez Shell odsetek w części przewyższającej stopy procentowe obowiązujące dla pożyczek w USD, tj. nadwyżki ponad 9,1%⁸. Stanowisko administracji skarbowej zostało potwierdzone przez Federalny Sąd Apelacyjny, jednakże ostatecznie Sąd Najwyższy rozstrzygnął sprawę na korzyść podatnika.

W literaturze wskazuje się, że preferowanie przez kanadyjskie sądy ścisłej, literalnej wykładni przepisów podatkowych stanowi wyraz klasycznego, liberalnego pojmowania przez te sądy idei sprawiedliwości społecznej⁹. Właśnie tradycyjnym doktrynom podatkowym towarzyszy bowiem przeświadczenie, że podatki z samej swej natury stanowią

⁷ Por. B.J. Arnold, J. Li, *Justice Bowman...*, s. 129.

⁸ Por. A. Duggan, J.S. Ziegel, J. Girgis, 449 – *Shell Canada Limited: A New Taste of the Economic Substance over Form*, „Canadian Business Law Journal” 1998, vol. 30, s. 2.

⁹ Por. L. Philipps, *The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence...*, s. 128.

„podejrzany” przejaw aktywności ze strony państwa. Z zasady podatki są zatem traktowane jako naruszenie wolności. W konsekwencji w orzecznictwie w sprawach podatkowych jako najwyższa wartość stawiana jest klasyczna liberalna idea wolności negatywnej (wolności „od”, ang. *liberty from / freedom from*). Współcześnie liberalizm rozwinął się jednak w taki sposób, by oprócz wolności negatywnej (wolności „od”) uwzględniać także ideę wolności pozytywnej (wolności „do”, ang. *freedom to*). Wskazuje się bowiem, że aby jednostka rzeczywiście miała możliwość podejmowania decyzji i realizowania własnej koncepcji dobrego życia, konieczne jest zapewnienie jej pewnego minimalnego poziomu materialnego, co często wymaga wsparcia ze strony państwa¹⁰. Zamiast być postrzeganym jako zagrożenie dla wolności, rozbudowane, silne państwo staje się więc najważniejsze dla promocji wolności. Wspomniana funkcja państwa nie może jednak być realizowana bez zdolności tego państwa do poboru i redystrybucji podatku¹¹. W literaturze wskazuje się, że w tym kontekście postrzeganie państwa oraz podatków jako zagrożenia dla indywidualnej wolności musi być uznane za anachroniczne¹².

Początki krytycznego – jak mogłoby się wydawać – podejścia samego Sądu Najwyższego Kanady do ścisłej wykładni w prawie podatkowym zazwyczaj datuje się na rok 1984 i orzeczenie w sprawie *Stuart*¹³. Rozstrzygany stan faktyczny obejmował sytuację, w której pomiędzy spółkami powiązаныmi były realizowane transakcje służące transferowi dochodu z pierwszej z nich – zyskowej do drugiej – przynoszącej straty. W analizowanej sprawie przyznano, że transakcje były umotywowane względami czysto podatkowymi; chodziło o to, by zyski generowane przez jedną

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem, s. 129.

¹² Ibidem, s. 130.

¹³ Ibidem, s. 134. Także B. Alarie i D.G. Duff zwracają uwagę, że Sąd Najwyższy Kanady formalnie odrzucił ścisłą wykładnię przepisów podatkowych w sprawie *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, potwierdzając jednocześnie tzw. nowoczesną zasadę (ang. *modern rule*) profesora Elmera Driedgera, zgodnie z którą słowa aktu prawnego należy czytać w ich zwykłym znaczeniu, przy uwzględnieniu szerszego kontekstu, struktury i celu danej ustawy oraz intencji parlamentu. Jednocześnie jednak, charakteryzując transakcję i stosunki między stronami, Sąd nie był chętny do odrzucenia tradycyjnego podejścia, odmawiając zastosowania orzeczniczego testu *business purpose* i potwierdzając prawo podatników do wykorzystania korzystnych przepisów podatkowych, jeżeli nie było to wprost zabronione przez ustawę. Por. B. Alarie, D.G. Duff, *The legacy of UK tax concepts in Canadian income tax law*, „British Tax Review” 2008, no. 3, s. 244.

spółkę mogły być rozliczone ze stratami generowanymi przez drugą, co obniżyłoby obciążenie podatkowe grupy jako całości. Powyższy cel miał być osiągnięty poprzez przeniesienie na spółkę generującą straty całego przedsiębiorstwa / działalności gospodarczej spółki zyskowej, przy czym wspomniana działalność gospodarcza miała nadal być prowadzona przez spółkę zyskową w charakterze agenta. W konsekwencji zyskowa spółka miała kontynuować swoją działalność gospodarczą na dotychczasowych zasadach, z tym że zyski z tej działalności miały być przypisywane na rachunek spółki generującej straty¹⁴.

Rozstrzygając sprawę *Stuart*, sędzia W. Estey wyraził pogląd, że przepisy prawa podatkowego powinny być wykładane w analogiczny sposób jak przepisy innych gałęzi prawa, zgodnie z nowoczesną zasadą, w myśl której słowa aktu prawnego należy czytać w ich zwykłym znaczeniu, przy uwzględnieniu szerszego kontekstu, struktury i celu danej ustawy oraz intencji parlamentu. Pomimo powyższego – rewolucyjnego, jak mogłoby się wydawać – stwierdzenia, w nowych wskazówkach interpretacyjnych sędziego Esteya nadal znać było silne przywiązanie do tradycyjnej literalnej wykładni ustaw podatkowych. Znalazło to potwierdzenie w sposobie, w jaki wspomniane wskazówki zostały zastosowane przez sam Sąd Najwyższy w sprawie *Stuart*. Rozstrzygając sprawę na korzyść podatnika, sędzia Estey podkreślił mianowicie brak istnienia jakichkolwiek wyraźnych przepisów ustawowych zakazujących spółce przynoszącej straty nabywania nowych źródeł dochodu w drodze nierynkowych transakcji mających na celu wykorzystanie strat z lat ubiegłych. Sąd zasadniczo zignorował zatem swoje własne zalecenia co do konieczności uwzględniania kontekstu i celu przepisów wykorzystywanych przez podatnika. Sędzia Estey skoncentrował się wąsko na literalnym brzmieniu regulacji dotyczących rozliczania strat, interpretując je ściśle – a więc na korzyść podatnika – i pomijając okoliczność, że generalnym zamysłem całego aktu prawnego było przeciwdziałanie konsolidacji zysków i strat podmiotów powiązanych¹⁵. Co więcej, w sprawie *Stuart* sąd bezpośrednio i zdecydowanie odrzucił argumentację organów skarbowych opartą na teście celu gospodarczego, umożliwiającym unieważnienie transakcji motywowanych względami czysto podatkowymi¹⁶.

¹⁴ Por. L. Philipps, *The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence...*, s. 136.

¹⁵ Ibidem, s. 137.

¹⁶ Ibidem. Zob. także B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze...*, s. 90, oraz J. Freedman, *Converging Tracks? Recent Developments in Canadian and UK Approaches to Tax Avoidance*, „Canadian Tax Journal” 2005, vol. 53, no. 4, s. 1039.

3. KANADYJSKA KLAUZULA OGÓLNA
PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

W literaturze podnosi się, że właśnie dostrzeżona nieskuteczność wskazówek ze sprawy *Stuart* w walce z unikaniem opodatkowania, w połączeniu z wyrażaną przez Sąd Najwyższy aprobatą dla planowania podatkowego jako podstawowego prawa obywateli, legły u podstaw wprowadzenia w 1988 r. w Kanadzie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁷.

Kanadyjska klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (*General Anti-Avoidance Rule* – GAAR) zawarta jest w sekcji 245 ustawy o podatku dochodowym (ang. *Income Tax Act* – ITA). Jak stwierdza się w literaturze, „sens normatywny klauzuli sprowadza się do tego, że jeśli transakcja została dokonana w celu uniknięcia podatku (*an avoidance transaction*), podatnikowi odmawia się płynących z niej bezpośrednio lub pośrednio korzyści podatkowych i konsekwencje podatkowe zaistniałego stanu rzeczy ustala się w „rozsądnym”, stosownym, uzasadnionym w danych okolicznościach kształcie”¹⁸. Pojęcie transakcji, która została dokonana w celu uniknięcia podatku, zostało zdefiniowane w podsekcji 245(3) ITA i obejmuje transakcję (lub fragment kilku transakcji), która – gdyby nie zastosowanie GAAR – skutkowałaby bezpośrednio lub pośrednio uzyskaniem korzyści podatkowych, z wyjątkiem sytuacji, gdy można rozsądnie/racjonalnie (*reasonably*) przyjąć, że transakcja została zrealizowana przede wszystkim w rzeczywistych/uzasadnionych (*bona fide*)¹⁹ celach, innych niż pozyskanie tych korzyści. W myśl podsekcji 245(4) ITA transakcja, która została dokonana

¹⁷ Por. L. Philipps, *The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence...*, s. 138. Zob. także J. Li, „*Economic Substance*”: *Drawing the line between legitimate tax minimization and abusive tax avoidance*, „*Canadian Tax Journal*” 2006, vol. 54, no. 1, s. 36. Również A. Olesińska stwierdza, że „ostatecznym impulsem do wprowadzenia klauzuli stał się wyrok kanadyjskiego Sądu Najwyższego w sprawie *Stuart Investments Ltd v. The Queen*, który potwierdził prawo podatnika do aranżowania transakcji w taki sposób, by zminimalizować obciążenia podatkowe (zasada znana w orzecznictwie jako *Westminster principle*). Sąd w wyroku tym odrzucił stanowisko, w myśl którego warunkiem legitymizującym na płaszczyźnie podatkowej transakcję korzystną dla podatnika jest jej gospodarcza celowość (*business purpose test*)” (A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 189).

¹⁸ Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna...*, s. 190–191.

¹⁹ A. Olesińska pisze tu o powodach „zasługujących na uznanie i ochronę” (ibidem, s. 192).

w celu uniknięcia podatku, podlega GAAR tylko w sytuacji, gdy w sposób racjonalny można przyjąć, że skutkowałaby ona – w sposób bezpośredni lub pośredni – nadużyciem konkretnych przepisów ITA lub innych wspomnianych tam przepisów podatkowych (w tym również tych regulacji traktowanych jako całość).

W literaturze wskazuje się, że rzeczywiste/uzasadnione (*bona fide*) cele zrealizowania danej transakcji przesądzające o niestosowaniu GAAR obejmują nie tylko cele gospodarcze (*business purpose test*), ale też rodzinne²⁰. Biorąc pod uwagę użyte w podsekcji 245(3) ITA pojęcie *reasonably*, kwestia celu, dla którego została przeprowadzona dana transakcja, powinna być przy tym rozstrzygana na podstawie kryteriów obiektywnych. W konsekwencji decydujące znaczenie powinny mieć okoliczności dotyczące samej transakcji, a nie podatnika (jego zamiarów czy indywidualnej sytuacji)²¹. W literaturze zwraca się także uwagę, że przeprowadzenie danej transakcji przede wszystkim w celach gospodarczych nie może zostać wykluczone tylko ze względu na – znaczną nawet – wysokość uzyskanej korzyści podatkowej²².

Pomimo formalnego wprowadzenia klauzuli w pierwszych sprawach opartych na GAAR – *Canada Trustco Mortgage Co* oraz *Mathew* – rozstrzyganych przez Sąd Najwyższy w 2005 r., praktycznie wyeliminowana została jakakolwiek znacząca rola treści ekonomicznej dla ustalenia, czy transakcja służąca uniknięciu opodatkowania ma charakter nadużycia. Chociaż w orzeczeniach tych sąd teoretycznie odniósł się do materiałów wyjaśniających towarzyszących wprowadzeniu klauzuli, z których jasno wynika, że przepisy ustawy o podatku dochodowym mają mieć zastosowanie wyłącznie do transakcji mających rzeczywistą treść ekonomiczną, to jednak w praktyce SN odrzucił jakiegokolwiek rozważania dotyczące treści ekonomicznej w sytuacji, gdy regulacje ustawowe wprost się do niej nie odnoszą²³.

²⁰ Por. J. Cassidy, „*To GAAR or Not to GAAR – That is the Question*”: *Canadian and Australian Attempts to Combat Tax Avoidance*, „*Ottawa Law Review*” 2005, vol. 36, no. 2, s. 297. Zob. też A. Olesińska, *Klauzula ogólna...*, s. 195: „wystarczy, jeśli główny cel transakcji to *bona fide purpose* inny niż chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Nie musi to – choć może – być cel gospodarczy; obok niego także względy rodzinne, finansowe (lecz niepodatkowe) stanowią wystarczające usprawiedliwienie dla zawarcia transakcji, przynoszącej – przy okazji – korzyści podatkowe”.

²¹ Por. J. Cassidy, „*To GAAR or Not to GAAR – That is the Question*”..., s. 290.

²² *Ibidem*.

²³ Por. B.J. Arnold, J. Li, *Justice Bowman...*, s. 130. W szczególności J. Li zwraca uwagę, że materiały wyjaśniające towarzyszące wprowadzeniu klauzuli odnoszą się do

Podobnie jak w typowych sprawach, w których w grę wchodziło unikanie opodatkowania, stan faktyczny w sprawach *Canada Trustco* oraz *Mathew* obejmował wiele złożonych transakcji. W *Canada Trustco* chodziło o sprzedaż połączoną z leasingiem zwrotnym znacznych składników majątku, co miało na celu zwiększenie wysokości dostępnych odpisów z tytułu amortyzacji podatkowej. Z kolei sprawa *Mathew* obejmowała szereg transakcji, poprzez które niewypłacalna spółka powiernicza zmierzała do przeniesienia narosłych strat do niepowiązanych podmiotów trzecich (nabywców) przy wykorzystaniu spółki osobowej²⁴. Pierwsza z tych spraw została przez Sąd Najwyższy rozstrzygnięta na korzyść podatnika, natomiast druga – na korzyść administracji skarbowej²⁵. Ze względu na powyższe szczególnie sprawa *Canada Trustco* doczekała się w literaturze szerokiego omówienia. Analizując wspomniany wyrok, zwrócono m.in. uwagę, że pojęcie kosztu zostało tam potraktowane jako pojęcie prawne. Sąd stwierdził mianowicie, że zagadnienie treści ekonomicznej musi być analizowane z uwzględnieniem właściwej interpretacji stosownych przepisów ustawowych. W rozstrzyganej sprawie przepisy ustawy nie odwoływały się natomiast do pojęcia ryzyka ekonomicznego, lecz do pojęcia kosztu, stanowiącego dobrze wykształcone pojęcie prawne. W konsekwencji przyjęto, że niewystępowanie celu ekonomicznego czy gospodarczego transakcji jest niewystarczające dla uznania, że transakcja ma charakter nadużycia²⁶.

Uwzględniając kanadyjski dorobek orzecznicy, w literaturze wskazuje się, że aktualnie wielkim wyzwaniem dla tamtejszego SN jest ostateczne rozprawienie się ze spuścizną wykładni literalnej i wyznaczenie sędziom

„rzeczywistej treści ekonomicznej” (*real economic substance*) prawdopodobnie w celu podkreślenia, że analiza prowadzona na gruncie GAAR powinna mieć charakter ekonomiczny, tzn. powinna być prowadzona z takiej samej perspektywy, jaka jest stosowana na Wall Street. W kontekście GAAR treść ekonomiczna nie obejmuje przy tym zmian w sytuacji podatnika wynikających jedynie z poczynionych oszczędności podatkowych. Por. J. Li, „*Economic Substance*”..., s. 43. Jak zostało stwierdzone w dokumencie kanadyjskiego Ministerstwa Finansów zatytułowanym *The White Paper*, celem GAAR miało być zapobieganie sztucznemu planowaniu służącemu uniknięciu opodatkowania poprzez wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym testu *business purpose*. Por. J. Cassidy, „*To GAAR or Not to GAAR – That is the Question*”..., s. 263.

²⁴ Por. D.G. Duff, *The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew*, „*Bulletin for International Taxation*” 2006, vol. 60, no. 54, s. 55.

²⁵ Ibidem, s. 57.

²⁶ Por. J. Freedman, *Converging Tracks?*..., s. 1043.

rozstrzygającym sprawy podatkowe bardziej aktywnej roli w „ulepszeniu” systemu podatkowego. Nie oznacza to konieczności rezygnacji przez Sąd Najwyższy z dotychczasowych idei wolności czy praworządności, wiele można bowiem osiągnąć tylko poprzez zastosowanie bardziej nowoczesnych definicji tych pojęć. Chodzi tu w szczególności o poszerzenie przez Sąd sposobu rozumienia idei wolności w taki sposób, aby uwzględnić rolę państwa jako promotora pozytywnej wolności obywateli, realizowanej za pośrednictwem stosowanej przez to państwo polityki podatkowej²⁷.

4. AUSTRALIJSKIE KLAUZULE PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Podobnie jak w Kanadzie, tak i w australijskim systemie podatkowym nie funkcjonuje generalna doktryna orzecznicza *economic substance*²⁸. Koncepcja *substance* może natomiast być analizowana w kontekście klauzul – ogólnej oraz szczególnych – przeciwko unikaniu opodatkowania.

Australijska klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – w jej obecnym kształcie – obowiązuje od 1981 r. i jest zawarta w Części IVA ustawy o podatku dochodowym z 1936 r. (*Income Tax Assessment Act – ITAA*)²⁹. Przesłanką zastosowania klauzuli jest: „osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w związku z planem (*scheme*) oraz ustalenie, że głównym celem uczestnika planu było umożliwienie – sobie albo komu innemu – osiągnięcia korzyści podatkowej. Kluczową rolę odgrywają zatem pojęcia planu i jego celu oraz pojęcie korzyści podatkowej”³⁰. Stwierdzenie zaistnienia drugiej z wymienionych przesłanek, tj. celu osiągnięcia korzyści podatkowej, musi zostać ustalone na podstawie kryteriów obiektywnych³¹, przy uwzględnieniu licznych okoliczności wyszczególnionych w sekcji 177D ITAA. Jedną z nich jest właśnie treść (*substance*) realizowanego przez podatnika planu (dokonanych czynności). Zgodnie ze wskazówkami australijskiej administracji skarbowej Część IVA ITAA

²⁷ Por. L. Philipps, *The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence...*, s. 131.

²⁸ Jak stwierdza się w literaturze, Australia należy do jurysdykcji, które nigdy nie polegały na orzeczniczych doktrynach przeciwko unikaniu opodatkowania. Por. B. Kujinga, *The UK General Anti Abuse Rule: Lessons for Australia?*, „eJournal of Tax Research” 2016, vol. 14, no. 3, s. 632.

²⁹ Por. J. Tretola, *Comparing the New Zealand and Australian GAAR*, „Revenue Law Journal” 2017, vol. 25, no. 1, s. 9.

³⁰ Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna...*, s. 54.

³¹ *Ibidem*, s. 67.

może mieć zastosowanie do sytuacji, w których rezultat podatkowy danego planu/porozumienia pozostaje w sprzeczności z jego rezultatem gospodarczym/ekonomicznym (np. do sytuacji, w których pomimo zrealizowania ekonomicznie zyskowej transakcji/przedsięwzięcia dla celów podatkowych wykazywana jest strata)³².

Przez pewien czas w australijskim orzecznictwie opartym na klauzuli dominowało przeświadczenie o możliwości dokonania dychotomicznego podziału transakcji na te realizujące cele gospodarcze i te mające głównie cele podatkowe. Jak stwierdził sędzia J. Hill w korzystnym dla podatnika wyroku z 1994 r. w sprawie *Peabody*, Część IVA ITAA tylko rzadko (jeżeli w ogóle) będzie miała zastosowanie do transakcji mających – jako całość – charakter gospodarczy, nawet jeśli niektóre elementy takich transakcji zostały dobrane w sposób umożliwiający redukcję obciążenia podatkowego³³. Warto nadmienić, że wspomniany wyrok stanowił pierwsze rozstrzygnięcie australijskiego Sądu Najwyższego zapadłe na gruncie Części IVA ITAA i dotyczył wielu transakcji, za pośrednictwem których trust rodziny Peabody – posiadający 62% udziałów w grupie spółek Pozzolanic – odkupił od drugiego współnika pozostałe 38% udziałów w celu upublicznienia spółek na giełdzie, eliminując przy tym podatek od zysków kapitałowych od różnicy pomiędzy wartością emisyjną a ceną nabycia³⁴. W późniejszym czasie powołana teza sędziego Hilla straciła jednak na aktualności. Przełomowy w tej sprawie okazał się wyrok z 1996 r. w sprawie *Spotless*. W rozstrzyganym stanie faktycznym chodziło o dochód spółki *Spotless Services Ltd* z tytułu odsetek od dokonanych inwestycji krótkoterminowych (w wysokości 2 670 663 AUD) rzekomo pochodzący ze źródła przychodów zlokalizowanego na Wyspach Cooka i w konsekwencji podlegający opodatkowaniu tamtejszym pięcioprocentowym podatkiem u źródła, a jednocześnie korzystający ze zwolnienia z australijskiego podatku dochodowego³⁵. Broniąc się przed zastosowaniem klauzuli, podatnik przekonywał, że głównym celem jego działania nie było uzyskanie korzyści podatkowej, lecz maksymalnego zwrotu z zainwestowanych funduszy po potrąceniu wszelkich kosztów, w tym podatków. Australijski Sąd Najwyższy odrzucił jednak

³² Por. J. Tretola, *Comparing...*, s. 18.

³³ *Ibidem*, s. 16.

³⁴ Por. J. Cassidy, *Peabody v FCT and Part IVA*, „Revenue Law Journal” 1995, vol. 5, s. 198–199.

³⁵ Por. J. Azzi, *Spotless: A Lesson in Form and Substance but not in Substance over Form*, „Revenue Law Journal” 1998, vol. 8, s. 175–176.

powyższą argumentację, wyjaśniając, że zastosowanie Części IVA ITAA nie podlega takim ograniczeniom, i stwierdzając, że plan (*scheme*) może mieć cechy racjonalnej decyzji gospodarczej, a jednocześnie jego głównym celem może być uzyskanie korzyści podatkowej³⁶. W uzasadnieniu wyroku w sprawie *Spotless* – cytując przy tym pogląd sędziego O.W. Holmesa z orzeczenia amerykańskiego Sądu Najwyższego z 1927 r. w sprawie *Compania de Tobacos* – SN zwrócił ponadto uwagę, że podatki stanowią cenę, którą płacimy za „cywilizowane społeczeństwo”. Rozwijając powyższą tezę, sąd stwierdził dalej, że jednym z elementów tego społeczeństwa są praktyki handlowe (ang. *conduct of commerce*), które są wspierane i chronione (ang. *fostered and protected*) także przez ustawy podatkowe³⁷.

W literaturze wskazuje się, że istnieje wiele okoliczności, których wystąpienie może przemawiać za zastosowaniem do danej transakcji klauzuli ogólnej. Część wspomnianych okoliczności nawiązuje właśnie do treści (*substance*) dokonanych przez podatnika czynności; chodzi zwłaszcza o sytuacje, gdy:

- transakcja (lub szereg transakcji) nie generuje żadnego wyniku (zysku ani straty) z perspektywy ekonomicznej, np. gdy cały plan (*scheme*) ma charakter samoznoszący się;

- transakcja nie ma treści ekonomicznej i nie jest w racjonalny sposób powiązana z żadnym użytecznym celem niepodatkowym, np. w przypadku działań wewnątrzgrupowych / podejmowanych w ramach podmiotów powiązanych, które skutkują jedynie uzyskaniem określonego wyniku podatkowego³⁸.

Rzeczywista treść ekonomiczna danej transakcji ma również znaczenie dla wyliczania korzyści podatkowej na potrzeby Części IVA ITAA. Powyższe następuje poprzez porównanie konsekwencji podatkowych rzeczywistego

³⁶ Ibidem, s. 182–183. Zob. także A. Olesińska, *Klauzula ogólna...*, s. 73–75: „orzecznictwo dość długo stało na stanowisku, że jeżeli transakcji można przypisać ogólny cel gospodarczy, to wyklucza to zastosowanie do niej klauzuli. Przełomowy okazał się wyrok w sprawie *Spotless*. Uznano w nim, że jeżeli głównym motywem przesądającym o finansowej atrakcyjności transakcji jest jej skutek w postaci korzyści podatkowej, to klauzula ma zastosowanie, mimo iż cel finansowy jako taki jest wszak celem gospodarczym. [...] Co do zasady poglądy orzecznictwa ustabilizowały się w ten sposób, że ogólny cel biznesowy przedsięwzięcia nie uzasadnia odstąpienia od zastosowania klauzuli, jeśli części (jednej lub kilku transakcjom) z całego przedsięwzięcia może zostać przypisany – jako dominujący – cel podatkowy”.

³⁷ Por. J. Azzi, *Spotless...*, s. 178.

³⁸ Por. M. D’Ascenzo, *Part IVA: Post Spotless*, „Journal of Australian Taxation” lipiec/sierpień 1998, s. 11.

stanu rzeczy ze stanem rzeczy, który wystąpiłby (lub – według rozsądnych oczekiwań – mógłby wystąpić), gdyby plan (*scheme*) nie był realizowany³⁹. Zgodnie z dodaną w 2013 r. (w wyniku nowelizacji ITAA) nową sekcją 177CB ustalenie owego alternatywnego stanu rzeczy (założenia alternatywnego (*alternative postulate*)) jest możliwe na dwa sposoby. Pierwszy z nich polega na pozbawieniu skutków podatkowych określonych czynności / unieważnieniu planu (*annihilation of the scheme*). Drugi natomiast przewiduje możliwość rekonstrukcji (*reconstruction*) podatkowoprawnego stanu faktycznego, przy czym owa rekonstrukcja musi się opierać właśnie na rzeczywistej treści (*substance*) realizowanego przez podatnika *scheme* i musi uwzględniać skutki podatkowe, które zostały lub zostałyby osiągnięte. Wspomniana rekonstrukcja musi jednocześnie stanowić racjonalną alternatywę dla działań podjętych przez podatnika⁴⁰.

Rozważając wreszcie koncepcję *substance* w kontekście zawartych w regulacjach podatkowych norm szczególnych (*Special Anti-Avoidance Rules* – SAARs), wskazać można na sekcję 974 ustawy o podatku dochodowym z 1997 r., regulującą podatkowe aspekty dotyczące finansowania kapitałem i długiem⁴¹. W części ogólnej tej sekcji zostało wprost stwierdzone, że dla rozstrzygnięcia, czy dana metoda/plan (*scheme*) finansowania stanowi finansowanie kapitałem czy finansowanie długiem, decydujące znaczenie powinna mieć treść ekonomiczna (*economic substance*) – istota wynikających z zastosowania danego *scheme* praw i obowiązków – a nie przyjęta forma prawna⁴².

³⁹ Por. B. Kujinga, *The UK General Anti Abuse Rule...*, s. 636.

⁴⁰ Ibidem, s. 637–638. Autor ten zwraca uwagę, że nowelizacja ITAA była bezpośrednią odpowiedzią na wiele korzystnych dla podatników wyroków, i jednoznacznie przesądza, że – przyjęte dla potrzeby określenia korzyści podatkowej – założenie alternatywne niekoniecznie musi być tym brany pod uwagę przez podatnika. Przyjęte założenie alternatywne musi jedynie być rozsądne, biorąc pod uwagę istotę (*substance*) danego *scheme* oraz jakiegokolwiek cel, który zostałby osiągnięty przez podatnika. Por. ibidem, s. 638. W ten sposób wykluczona została możliwość podnoszenia przez podatnika argumentacji, że – gdyby *scheme* nie mógł być realizowany – nie zostałyby podjęte żadne działania.

⁴¹ Sekcja ta została wprowadzona do australijskiej Income Tax Assessment Act w 2001 r. Por. *Australian Government. The Board of Taxation. Review of the debt and equity tax rules. Discussion Paper*, marzec 2014, s. v, http://taxboard.gov.au/files/2015/07/Debt_Equity_Discussion_Paper.pdf (dostęp: 28.01.2018).

⁴² Sekcja 974-5 (1): „Test służący do rozróżnienia pomiędzy odsetkami o charakterze dłużnym i odsetkami o charakterze kapitałowym koncentruje się raczej na treści ekonomicznej niż na samej formie prawnej (por. sekcja 974-10 (2))”. Sekcja 974-10 (2): „Test, o którym mowa w sekcji (1), powinien być przeprowadzany raczej na podstawie treści

Zarówno w Kanadzie, jak i w Australii – pomimo że są to kraje systemu *common law* – nie przyjęło się zwalczanie unikania opodatkowania przy wykorzystaniu (opartych na koncepcji *substance*) tzw. doktryn orzeczniczych. Wydaje się, że w Australii zagadnienie to w ogóle nie było przedmiotem szerszego zainteresowania orzecznictwa. Z kolei w Kanadzie sądy – w obawie przed zagrożeniem tzw. *rule of law* i prawa podatników do układania swoich spraw w sposób umożliwiający minimalizację obciążeń podatkowych – przez długi czas pozostawały pod silnym wpływem prymatu ścisłej, literalnej wykładni przepisów podatkowych.

Powyższe nie oznacza, że dla potrzeb rozliczeń podatkowych element rzeczywistej treści ekonomicznej działań podatników pozostaje bez znaczenia; zarówno w Kanadzie, jak i w Australii od dłuższego czasu obowiązują tzw. klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania. Porównując przepisy kanadyjskiej sekcji 245 ITA i australijskiej Część IV ITAA, można przede wszystkim stwierdzić, że obie wspomniane regulacje uwzględniają element treści ekonomicznej w sposób pośredni – poprzez odniesienie do celu gospodarczego transakcji, którego wystąpienie uzasadnia odstępianie od zastosowania klauzuli. Ponadto australijska Część IV ITAA wykorzystuje odwołanie do treści ekonomicznej przy definiowaniu korzyści podatkowej dla potrzeb zastosowania klauzuli.

BIBLIOGRAFIA

- Alarie B., Duff D.G., *The legacy of UK tax concepts in Canadian income tax law*, „British Tax Review” 2008, no. 3.
- Arnold B.J., Li J., *Justice Bowman on Substance over Form*, „Canadian Tax Journal” 2010, vol. 58.
- Australian Government. *The Board of Taxation. Review of the debt and equity tax rules. Discussion Paper*, marzec 2014, http://taxboard.gov.au/files/2015/07/Debt_Equity_Discussion_Paper.pdf (dostęp: 28.01.2018).
- Azzi J., *Spotless: A Lesson in Form and Substance but not in Substance over Form*, „Revenue Law Journal” 1998, vol. 8.
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.

ekonomicznej praw i obowiązków wynikających z danego planu (*scheme*) lub planów niż tylko na podstawie formy prawnej tego planu lub planów”. Zob. także T. Toryanik, *The Concept of Substance in International Taxation. Australia*, „International Transfer Pricing Journal” listopad–grudzień 2014, s. 439.

- Cassidy J., *Peabody v FCT and Part IVA*, „Revenue Law Journal” 1995, vol. 5.
- Cassidy J., „To GAAR or Not to GAAR – That is the Question”: *Canadian and Australian Attempts to Combat Tax Avoidance*, „Ottawa Law Review” 2005, vol. 36, no. 2.
- D’Ascenzo M., *Part IVA: Post Spotless*, „Journal of Australian Taxation”, lipiec/sierpień 1998.
- Duff D.G., *The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew*, „Bulletin for International Taxation” 2006, vol. 60, no. 54.
- Duggan A., Ziegel J.S., Girgis J., *449 – Shell Canada Limited: A New Taste of the Economic Substance over Form*, „Canadian Business Law Journal” 1998, vol. 30.
- Freedman J., *Converging Tracks? Recent Developments in Canadian and UK Approaches to Tax Avoidance*, „Canadian Tax Journal” 2005, vol. 53, no. 4.
- Kujinga B., *The UK general anti abuse rule: Lessons for Australia?*, „eJournal of Tax Research” 2016, vol. 14, no. 3.
- Li J., „Economic Substance”: *Drawing the line between legitimate tax minimization and abusive tax avoidance*, „Canadian Tax Journal” 2006, vol. 54, no. 1.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Philipps L., *The Supreme Court of Canada’s Tax Jurisprudence: What’s wrong with the rule of law*, „Canadian Bar Review” 2000, vol. 79.
- Toryanik T., *The Concept of Substance in International Taxation. Australia*, „International Transfer Pricing Journal”, listopad-grudzień 2014.
- Tretola J., *Comparing the New Zealand and Australian GAAR*, „Revenue Law Journal” 2017, vol. 25, no. 1.
- Wilkie S.J., *Canada: Substance in International Taxation*, „International Transfer Pricing Journal”, wrzesień–październik 2014.

THE MEANING OF THE CONCEPT OF ECONOMIC SUBSTANCE IN THE TAX SYSTEMS OF CANADA AND AUSTRALIA

Summary. The article concentrates upon the issue of economic substance and its meaning for the tax system. In particular the aim of the article is to determine how the concept of economic substance is used in the tax systems of Canada and Australia. None of the abovementioned countries has adopted the judicial anti-avoidance doctrines so characteristic in particular for the United States. However both in Canada and in Australia the element of real economic substance of the taxpayers’ activities is considered indirectly, as part of the general anti-avoidance regulations.

Keywords: tax avoidance, economic substance, general anti-avoidance clause

Aleksander Słysz*

ZASADA KUMULACJI W PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN – STRUKTURA GŁĘBOKA KONTRA GRANICA JĘZYKOWA WYKŁADNI

Streszczenie. Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn jest, jako koncepcja prawna, instytucją o stuletniej historii. Ze względu na zmiany o charakterze legislacyjno-systemowym interpretacja przepisów ustanawiających jej byt prawny napotyka na duże trudności. Traktowanie granicy wykładni językowej bezwzględnie prowadzi do niemożliwego do zaakceptowania rezultatu. Rozwiązaniem zapewniającym prawidłowe funkcjonowanie zasady kumulacji jest wykroczenie poza granicę językową wykładni, tak by wynik wykładni pozostawał w zgodzie z głęboką strukturą ustawy podatkowej. W przełamaniu granicy językowej może pomóc metoda wykładni prawa uwzględniająca problem kontekstualizmu oraz koherencję prawa i struktury prawno-ekonomiczne związane z ustawą podatkową.

Słowa kluczowe: zasada kumulacji, granica językowa, wykładnia prawa podatkowego, podatek od spadków i darowizn, koherencja, struktura głęboka

1. WPROWADZENIE

Artykuł 9 ust. 2 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ (dalej: u.p.s.d.) wyraża zasadę kumulacji (zwanej również kumulacją przedmiotowo-podmiotową), stanowiąc, że gdy nabycie własności

* Adiunkt na Wydziale Prawa i Ekonomii, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie, doradca podatkowy, nr wpisu 11484, e-mail: a.slysz@ujd.edu.pl

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 644.

rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Ten sam przepis w swej treści stanowi także, że od podatku obliczonego od łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych potrąca się podatek przypadający od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych².

Przywołana regulacja ma długą jak na instytucję prawa podatkowego historię legislacyjną. Zasadę kumulacji zawierała, również w art. 9 ust. 2, Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn³. Przepis ten poprzedzał zaś art. 14 ust. 1 Dekretu (z mocą ustawy) z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych⁴. Przepis ten nakazywał, dla okresu 6 lat, jeżeli nieodpłatne nabycie prawa majątkowego od tej samej osoby nastąpiło kilkakrotnie, doliczać do wartości ostatniego prawa majątkowego wartość praw majątkowych poprzednio nabytych. Kumulacyjne podejście do podstawy opodatkowania w przypadku nabycia wielokrotnego od tej samej osoby występowało w prawie polskim znacznie wcześniej. Już przed II wojną światową norma regulująca zakres kumulacji została osadzona w art. 14 Rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 4 maja 1923 r.⁵ w przedmiocie jednolitego tekstu przepisów ustawowych o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze byłej dzielnicy rosyjskiej. Dla większości terytorium kraju po odzyskaniu niepodległości zasada kumulacji została powołana do życia za sprawą jeszcze starszego aktu prawnego, a mianowicie Ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn⁶. W tymże akcie prawnym postanowiono, że obowiązywać będą na całym obszarze Rzeczypospolitej przepisy artykułów od 2 do 24 tejże ustawy. Pośród tych przepisów znajdował się art. 7 stanowiący, że w sytuacji, gdy ten sam darujący z tym samym obdarowanym zawarli dwie lub więcej umów podlegających podatkowi od darowizn, „natenczas podatek od każdej z tych umów wymierza się według stopy jednolitej, odpowiadającej sumie podstaw wymiaru, obliczonych co do każdej umowy z osobna”. W tym samym

² Nadwyżka podatku, która ewentualnie wynika z obliczenia, nie podlega jednak zaliczeniu na poczet innych podatków ani zwrotowi, a nabywcy obowiązani są w zeznaniu podatkowym wymienić rzeczy i prawa majątkowe nabyte w podanym wyżej okresie.

³ Dz.U. z 1975 r., Nr 45, poz. 228 ze zm.

⁴ Dz.U. z 1947 r., Nr 27, poz. 106.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 1923 r., Nr 55, poz. 391 ze zm.

⁶ Dz.U. z 1920 r., Nr 49, poz. 299 ze zm.

artykule międzywojenny ustawodawca wskazał, że powyższa zasada znajduje zastosowanie odpowiednio, jeżeli ktoś nabył majątek w sposób uzasadniający wymiar podatku spadkowego, a nadto zawarł ze spadkodawcą jedną lub więcej umów podlegających podatkowi od darowizn.

2. ZASADA KUMULACJI

Zasada kumulacji przedmiotowo-podmiotowej nie jest rozwiązaniem nowym w krajowym porządku prawnym, jej niemal stuletnia historia związana jest z uniemożliwieniem podatnikom unikania opodatkowania⁷ poprzez dokonywanie wielu darowizn w miejsce jednej, o podstawach opodatkowania mniejszych od kwoty wolnej od podatku lub o niższej kwocie nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku (co pozwalałoby na opodatkowanie niższą stawką). Do chwili wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. art. 4a u.p.s.d. praktyka stosowania mechanizmu kumulacji nie budziła większych wątpliwości, a te, które się pojawiały, koncentrowały się wokół problemu ustalenia zakresu pojęcia „podatek przypadający”. Działanie mechanizmu kumulacji sprowadza się więc zasadniczo do tego, że gdy dokonane zostaną (między tymi samymi osobami z II grupy podatkowej⁸, np. w tym samym miesiącu) trzy darowizny o wartości 7000 zł, każda podlegać będzie łącznemu opodatkowaniu, mimo że wartość poszczególnych darowizn jest mniejsza niż kwota wolna od podatku, albowiem ich suma przekracza tę kwotę, tj. 7276 zł. Ze względu na konieczność zastosowania zasady kumulacji, by obliczyć podstawę opodatkowania, od sumy darowizn (a precyzyjniej, od wartości ostatnio nabytej darowizny z doliczonymi wartościami darowizn nabytych od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie), tj. kwoty 21 000 zł, odjąć należy kwotę wolną 7276 zł. Tym samym opodatkowaniu rzeczywiście będzie podlegać wartość 13 724 zł.

⁷ Pojęciem unikania opodatkowania posługuję się w znaczeniu podejmowania przez podatnika działań prawem dozwolonych w celu wyeliminowania bądź zmniejszenia ciężaru podatkowego; por. np. M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105, s. 11–22, cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-b23d0373-f073-4e09-9926-b2e8c8c1a611/c/01_Kurzac.pdf (dostęp: 3.03.2018).

⁸ Do podatkowej II grupy w podatku od spadków i darowizn zalicza się zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych.

Jednakże w przypadku, gdyby poprzednie nabycia podlegały opodatkowaniu od podatku obliczonego od łącznej wartości nabyć, należałoby potrącić „podatek przypadający”⁹ od opodatkowanych poprzednio nabyć.

Powołany do życia z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 6 ust. 1a u.p.s.d. wzmacnia rolę omawianej regulacji; przepis ten stanowi, że jeżeli nabycie następuje w częściach, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą nabycia poszczególnych części. Tak jasne i wprost wyrażone w tekście ustawy sformułowanie przecina istniejące do tego momentu wątpliwości, czy powstanie obowiązku podatkowego wymaga spełnienia świadczenia podlegającego opodatkowaniu w całości, czy też wystarczy, że dojdzie do jego spełnienia w części. Problemy interpretacyjne w tym zakresie zostały rozpoznane przez Naczelną Sąd Administracyjny (NSA) w Warszawie w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 17 maja 2016 r.¹⁰ Sąd uznał, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. obowiązek podatkowy nie powstawał w stosunku do poszczególnych części świadczenia darowizny, gdy darowizna ta świadczona była w ratach. Z tezą orzeczenia należy się zgodzić. Trzeba jednak zauważyć, w odniesieniu do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2016 r., że w praktyce niejednokrotnie trudno będzie organom podatkowym, które zidentyfikują otrzymanie kilku darowizn pieniężnych (wykonanych pomiędzy tymi samymi osobami), ustalić, czy miejsce miało kilka samodzielnych darowizn czy też jedna, ale wypłacana w ratach. Znaczenie tego zagadnienia uwidacznia się już w sytuacji, gdy konieczne jest ustalenie, czy należy/należało złożyć, w przypadku darowizn spełniających pozostałe warunki zwolnienia przewidzianego w art. 4a u.p.s.d., jedno zgłoszenie SD-Z2 i objąć nim wszystkie części darowizny, czy też zgłoszeń winno być tyle, ile części, tj. rat darowizny. Konsekwencją powyższego jest powstanie kolejnego problemu, od kiedy należało liczyć termin na złożenie zgłoszenia? Z dniem 1 stycznia 2016 r. jasne się stało, że obecnie już spełnienie części większego świadczenia prowadzi do powstania obowiązku podatkowego. Konsekwencją opisaną zmiany u.p.s.d. o charakterze normatywnym jest wzmocnienie roli i częstotliwości stosowania art. 9 ust. 2 u.p.s.d.

Należy zauważyć, że okres 5 lat, o którym mowa w art. 9 ust. 2 u.p.s.d., należy liczyć od 1 stycznia roku, który o 5 lat poprzedza rok, w którym

⁹ Artykuł 9 ust. 2 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 644).

¹⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 maja 2016 r., sygn. II FSK 941/14, LEX/el. nr 2083025.

nastąpiło ostatnie nabycie¹¹. W praktyce zatem okres objęty kumulacją faktycznie wydłuża się niemal do sześciu lat¹². Analizowany przepis stanowi, że kumulacja obejmuje okres „5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie”. Mogą się więc pojawić pewne wątpliwości na gruncie wykładni językowej, czy kumulacja obejmuje nabycia z roku, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Jeśli mielibyśmy do czynienia z darowizną wykonaną w czerwcu 2018 r., którą poprzedzają darowizny z marca 2018 r. oraz maja 2017 r. i grudnia 2016 r., to za nabycia mające miejsce w okresie 5 lat poprzedzających rok 2018, czyli ten, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, należałoby uznać jedynie darowizny z maja 2017 r. i grudnia 2016 r., a darowiznę z marca 2018 r. już nie. Taka wykładnia przeczyłaby celowi istnienia zasady kumulacji. Niemniej jednak okres „5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie” to co innego niż np. okres od 1 stycznia roku, który o pięć lat poprzedza rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, do dnia ostatniego nabycia włącznie. Jeśli ostatnie nabycie ma miejsce w czerwcu 2018 r., to językowa wykładnia nakazuje uznać, że ów okres 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, obejmuje okres od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2017 r. W taki jednak sposób doszłoby do pominięcia okresu od 1 stycznia 2018 r. do dnia ostatniego nabycia w czerwcu 2018 r.

Wyrażona w art. 9 ust. 2 u.p.s.d. zasada kumulacji skrywa w swej treści również inny problem, jak się wydaje – znacznie bardziej kłopotliwy dla podatników niż przedstawiony w poprzednim akapicie, albowiem prowadzić może do wzrostu zobowiązania podatkowego. Zagadnienie to ma swe źródło w konstrukcji kumulacji podstawy opodatkowania, a dokładniej – w przesłankach kwalifikujących pod działanie mechanizmu doliczania wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych uprzednio, tj. przed ostatnim nabyciem. Doliczenie, o którym mowa w art. 9 ust. 2 u.p.s.d., obejmuje wszelkie wartości nabyte, nie tylko te, których nabycie spowodowało wcześniej powstanie zobowiązania podatkowego. W sytuacji, gdy nabycie następuje w częściach, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą nabycia każdej części, co w połączeniu z możliwością odtrącenia jedynie podatku przypadającego może spowodować, iż w szerokim

¹¹ K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Art. 9*, [w:] K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2007.

¹² J. Serwacki, *Art. 9*, [w:] idem, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2001.

spektrum stanów faktycznych dojdzie do nieoczekiwanego pogorszenia sytuacji podatników.

Należy wyjaśnić, że użyte przez ustawodawcę pojęcie „podatku przypadającego” nie jest tożsame swym zakresem z pojęciem podatku zapłaconego. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 2 września 2015 r.¹³, zasada kumulacji nakazuje potrącić (by nie dochodziło do sytuacji, w której od jednej czynności prawnej następowałoby dwukrotne wymierzenie podatku) „od podatku obliczonego od łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, także podatek przypadający (a więc nie tylko zapłacony) od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych także wtedy, gdy zasadą kumulacji obejmuje się nabycie wcześniejsze niż z ostatniego roku obejmującego okres 5 lat, o ile jedno choćby z tych nabyć objęte było obydwoma kumulacjami”. Innymi słowy, „potrąceniu od podatku od nabycia późniejszego podlega podatek od nabycia poprzedniego”¹⁴. Pomniejszenie będzie więc mogło zostać dokonane także w sytuacji, gdy podatek nie został zapłacony, nawet jeżeli zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek np. przedawnienia. Pojęcie podatku przypadającego obejmuje zatem również zaległość podatkową. Nie można zapominać, że ów podatek przypadający musi według ustawodawcy przypadać od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych, nie wystarczy więc samo podleganie opodatkowaniu ze zwolnieniem, by uznać, że doszło do pojawienia się podatku przypadającego, który można by potrącić od podatku obliczonego od łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych.

3. KUMULACJA PRZEDMIOTOWO-PODMIOTOWA W DZIAŁANIU

Realizując proces wykładni w sposób klasyczny dla prawa podatkowego (czyli przyjmując prymat wykładni językowej¹⁵) i godząc się z istnieniem granicy językowej wykładni (niezależnie od tego, czy uznamy, że jest nią możliwe językowe znaczenie art. 9 ust. 2 u.p.s.d., czy też podejmiemy do istnienia granicy przez pryzmat złożonej koncepcji modelu analitycznego

¹³ Wyroki NSA: z dnia 2 września 2015 r., sygn. II FSK 1952/13, LEX/el. nr 1795643, oraz z dnia 2 września 2015 r., sygn. II FSK 1951/13, LEX/el. nr 1780971.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2018 r., sygn. II FSK 1950/13, LEX/el. nr 2480789.

¹⁵ Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 23–63.

lub dekonstrukcyjnego¹⁶, czy w jeszcze inny znany nauce prawa sposób), otrzymany rezultaty wykładni art. 9 ust. 2 u.p.s.d. prowadzi w razie jego zastosowania (dla konkretnego stanu faktycznego) do sytuacji absurdalnej z punktu widzenia konstrukcji podatku od spadków i darowizn.

Najłatwiej zobrazować wadliwe i niemożliwe do przyjęcia działanie mechanizmu kumulacji przedmiotowo-podmiotowej, skonstruowanego z pozaszanowaniem językowej granicy wykładni, na następującym przykładzie:

– w dniu 1 grudnia 2017 r. syn otrzymał od ojca darowiznę (przelew na rachunek bankowy) pieniężną 1 000 000 zł;

– spełnione zostały wszystkie przesłanki zwolnienia z art. 4a u.p.s.d.;

– w dniu 1 lutego 2018 r. syn otrzymał od ojca drugą darowiznę (przelew na rachunek bankowy) tym razem w wysokości 200 000 zł;

– obdarowany nie złożył SD-Z2 od drugiego z nabyć w terminie 6 miesięcy, co powoduje, że nabycie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej zgodnie z art. 4a ust. 3 u.p.s.d., tym samym obdarowany ma prawo uwzględnienia kwoty wolnej od podatku w wysokości 9637 zł.

Dla tak opisanego stanu faktycznego, zgodnie z otrzymanym wynikiem wykładni językowej, który determinuje sposób stosowania kumulacji przedmiotowo-podmiotowej, obliczając kwotę zobowiązania podatkowego i wcześniej ustalając podstawę opodatkowania, pod uwagę trzeba wziąć obie darowizny. Jednakże nie pojawia się tu możliwość odliczenia podatku przypadającego od pierwszej darowizny, ten bowiem w ogóle się nie zrodził, co prowadzi do nadmiernego opodatkowania, które uwidacznia przykład zamieszczony poniżej.

4. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE (W MODELU UPROSZCZONYM) ZASADY KUMULACJI

1 000 000 zł (wartości nabyte w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie) + 200 000 zł (nabyta ostatnio wartość) = 1 200 000 zł (łącna wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych);

1 200 000 zł (łącna wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych) – 0 zł (podatek przypadający od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych) = 1 200 000 zł;

¹⁶ T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granice wykładni*, Kraków 2006, s. 109 i n.

1 200 000 zł – 9637 zł (kwota wolna) = 1 190 363 zł (podstawa opodatkowania);

1 190 363 zł – 20 566 (nadwyżka podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku opodatkowana podatkiem w wysokości 822,30 zł) = 1 169 797 zł;

obliczenie podatku: 7% z 1 169 797 zł (czyli z nadwyżki ponad 20 556 zł) + 822,20 zł = **82 707,99 zł** (do zaokrąglenia).

Wariacja I

By zobrazować dokładniej absurd stosowania zasady kumulacji w zgodzie z wykładnią językową, należy porównać przedstawiony stan faktyczny z sytuacją, w której przelew środków pieniężnych na kwotę 200 000 zł stanowiłby jedyną darowiznę. W takiej sytuacji opodatkowanie – w pewnym uproszczeniu – prezentowałoby się w sposób następujący:

200 000 zł (nabyta wartość) – 9637 zł (kwota wolna) = 190 363 zł (podstawa opodatkowania);

190 363 zł – 20 566 zł (nadwyżka podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku opodatkowana podatkiem w wysokości 822,30 zł) = 169 807 zł (podstawa opodatkowania stawką 7%);

obliczenie podatku: 7% z 169 807 zł (czyli z nadwyżki ponad 20 556 zł) + 822,20 zł = **12 708,69 zł** (do zaokrąglenia).

Widać więc wyraźnie, że uwzględnienie w podstawie opodatkowania zwolnionej z opodatkowania darowizny zwiększa podatek z 12 708,69 zł do 82 707,99 zł (przed zaokrągleniem).

Wariacja II

W niektórych sytuacjach podatek może przewyższać nabytą wartość. Stosując kumulację przedmiotowo-podmiotową, gdy pierwsza (zwolniona) darowizna to 1 000 000 zł i gdy przyjmiemy, że druga darowizna ma wartość 10 000 zł i nie korzysta ze zwolnienia z art. 4a ust. 1 u.p.s.d., mamy do czynienia z następującą sytuacją:

1 000 000 zł (wartości nabyte w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie) + 10 000 zł (nabyta ostatnio wartość) = 1 010 000 zł (łącznie wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych);

1 010 000 zł (łącznie wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych) – 0 zł (podatek przypadający od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych) = 1 010 000 zł;

1 010 000 zł – 9637 zł (kwota wolna) = 1 000 363 zł (podstawa opodatkowania);

1 010 000 zł – 20 566 zł (nadwyżka podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku opodatkowana podatkiem w wysokości 822,30 zł) = 979 797 zł;

obliczenie podatku: 7% z 979 797 zł (czyli z nadwyżki ponad 20 566 zł) + 822,20 zł = **68 585,79 zł** (do zaokrąglenia).

W sytuacji przedstawionej w wariacji II nabycie w drodze darowizny np. środków pieniężnych w kwocie 1 000 000 zł powoduje, gdy wcześniej nabyto, korzystając ze zwolnienia 1 000 000 zł, powstanie zobowiązania podatkowego wielokrotnie wyższego (6,8 raza) niż wartość otrzymanej darowizny. Trudno zaakceptować taką sytuację, ale jest ona wynikiem faktu, że granica językowa, jaką buduje tu klasyczna wykładnia, zmusza do zaliczenia do skumulowanej podstawy opodatkowania darowizny zwolnionej od podatku na mocy art. 4a u.p.s.d. i pozwala na potrącenie jedynie podatku przypadającego od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych.

5. JĘZYKOWA GRANICA WYKŁADNI

Przywołane przykłady dowodzą, że istnieje w analizowanej sytuacji niezgodność wyniku wykładni językowej (czy też dokładniej – wykładni derywacyjnej respektującej istnienie granicy językowej) z sensem i duchem struktury podatku od spadków i darowizn; jednocześnie jasne jest, że wykładnia zgodna z sensem i duchem struktury podatku musiałaby bazować na jego strukturze i przekraczałyby w konsekwencji granicę językową wykładni.

Nauka nie jest zgodna, co należy zrobić w takiej sytuacji. W niektórych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego stawano na stanowisku, że nie należy wykraczać w drodze wykładni poza granice zawarte w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym, gdyż wykładnia, która jest sprzeczna z tym sensem, nie powinna być dokonywana w państwie prawnym¹⁷. Nie tylko część orzecznictwa stoi na takim stanowisku, również niektórzy przedstawiciele nauki uznają, że wykładnia językowa „zakreśla granice interpretacji prawa podatkowego w ramach

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., sygn. I GSK 1415/13, LEX/el. nr 1773015.

możliwego sensu słów zawartych w jego przepisach¹⁸. Z drugiej strony od lat wskazuje się, że gdy rezultaty wykładni językowej są absurdalne, powinno dojść do przełamania znaczenia językowego¹⁹, oraz że możliwe jest odejście od rezultatów wykładni językowej, także gdy jej rezultat stoi w zasadniczej sprzeczności z hierarchią wartości interpretatora²⁰. Aktualne jest zatem pytanie, na ile można poprawić prawodawcę, gdy językowa granica wykładni wymaga złamania w celu ochrony pewnych ogólnych reguł²¹. Od wielu lat wskazuje się, że wykładnia językowa prawa podatkowego powinna kierować się specyficznymi cechami, wynikającymi z istoty prawa podatkowego²², ale czy istota prawa podatkowego uzasadniać może przełamanie bariery językowej w celu postąpienia słusznego i zgodnego ze strukturą podatku?

Jeśli odpowiemy twierdząco na ostatnie z postawionych pytań i uznamy, że w wyjątkowych sytuacjach należy przełamać barierę językową, konieczne jest oparcie wyniku wykładni na solidnych podstawach. W trakcie procesu wykładni art. 9 ust. 2 u.p.s.d. ujawnia się problem statyki i dynamiki wykładni celowościowej (inny bowiem był stan prawny przy wprowadzaniu przepisu, a inny jest obecnie, co powoduje jego wadliwe działanie), ponadto derywację normy z przepisu utrudnia również zmieniający się kontekst systemowy, co jest szczególnie widoczne, gdy spojrzymy na moment pojawienia się normy w krajowym porządku prawnym. Ponadto wyraźna granica językowa koliduje z całością unormowań ustawy, gdyż przepisy analizowane kompleksowo ujawniają istnienie modelu legislacyjno-ekonomiczno-finansowego podatku od spadków i darowizn, z którego przemawia racjonalność i koherentność struktury. Jak wynika z powyższego, w procesie wykładni art. 9 ust. 2 u.p.s.d. konieczne jest rozwiązanie wielu nadzwyczajnych problemów i dopiero gdy zostaną one rozwiązane, dojdzie do pojawienia się fundamentów pod ostateczne wyniki wykładni.

¹⁸ R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8, s. 12.

¹⁹ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 88.

²⁰ Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 25.

²¹ A. Kotowski, *Językowa granica wykładni a reguła słuszości. Glosa do postanowienia SN z dnia 2 lutego 2012 r. (IV KK 273/11)*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 10, s. 120–127.

²² R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 8, s. 3.

Zasadniczo proces i metody wykładni prawa podatkowego nie odbiegają od procesu i metod właściwych innym gałęziom prawa, z tym jednak zastrzeżeniem, że w prawie podatkowym mamy do czynienia z ogromnymi mechanizmami prawno-ekonomiczno-finansowymi, które nazywamy podatkami. Ponoszenie przez podatnika ciężaru indywidualnej ofiary na zbiorowy cel odbywa się więc przy zastosowaniu skomplikowanego mechanizmu opisanego prawem, którego celem jest dokonanie przesunięć o charakterze pieniężnym. Jeśli dzięki analizie całości regulacji, które określają zasady działania tego mechanizmu (czyli ustawy podatkowej), można uzyskać szczegółowe informacje o jego strukturze, istocie i zasadach działania, to informacje te mogą zostać użyte w trakcie wykładni przepisu ustawy podatkowej w celu osiągnięcia takiego rezultatu wykładni, który najlepiej wpisuje się w ów podatkowy mechanizm. Sięganie do struktury ustawy podatkowej może być postrzegane jako element wykładni systemowej wewnętrznej, niemniej jednak już odwołanie się do stojących za tekstem prawnym mechanizmów ekonomiczno-finansowych, dalekie od ideałów pozytywizmu prawnego, niewątpliwie musi być rozważane szczególnie ostrożnie.

6. KONTEKSTUALIZACJA KOHERENCYJNO-STRUKTURALNA

Obecnie nauka prawa podatkowego nie dysponuje takim kompleksowym narzędziem, które pozwalałoby – w sposób usystematyzowany, a zarazem rygorystyczny i wpisujący się w ogólne zasady wykładni – na pogłębienie i poszerzenie wykładni systemowej i dawało oparcie umożliwiające odejście od rezultatów wykładni językowej, gdy dochodzi do wyraźnej kolizji pomiędzy otrzymanym rezultatem tej wykładni a sensem i duchem struktury podatku. Wielu autorów, ze wszystkich kręgów prawnych, podejmowało próby stworzenia podstaw umożliwiających w prawie podatkowym na odejście od językowego brzmienia przepisu. Przykładem może być praca L. Zelenaka dotycząca niedosłownej wykładni prawa podatkowego²³, która wywarła wpływ na literaturę przedmiotu na przełomie tysiącleci. W krajowej literaturze prawa wskazuje się, opierając się m.in. na pracy przywołanego autora, na znaczenie zagadnienia struktury głębokiej prawa podatkowego i wykorzystanie cech tejże struktury jako argumentu

²³ L. Zelenak, *Thinking about nonliteral interpretations of the Internal Revenue Code*, „North Carolina Law Review” 1986, vol. 64, s. 623–676.

interpretacyjnego²⁴; do struktury głębokiej odwoływał się znacznie wcześniej, w 1976 r., C.I. Kingson, dając przyczynek do dalszej analizy tego podejścia²⁵. Zauważa się także, że purystyczne podejście (ograniczone do analizy tekstu) jest bardzo zwodnicze i kompleksowa analiza regulacji prawnej przepisu prawa podatkowego, gdy tak wielki obszar tej gałęzi prawa wiąże się z zagadnieniami międzynarodowymi, jest nie tylko konieczna, ale i wymaga uwzględnienia w wykładni kontekstu politycznego, historycznego, socjologicznego oraz instytucjonalnego²⁶. Przeprowadzenie takiej analizy przy użyciu dostępnych metod wykładni jest w zasadzie niemożliwe.

Historia rozwoju cywilizacji wskazuje, że w sytuacji gdy potrzebne jest dla usprawnienia określonego procesu nieistniejące narzędzie, prędkiej czy później zostaje ono stworzone. Nie inaczej jest i w naukach prawnych. Można zaproponować, w charakterze takiego właśnie narzędzia, nową dyrektywę interpretacyjną, tj. dyrektywę kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej. Zasadniczo, w większości sytuacji, pełnić będzie ona rolę komplementarną względem wykładni językowej (czyli pomoże dokonać wyboru spośród możliwego sensu słów ich najtrafniejszego znaczenia), lecz jednocześnie przejmie prymat w sytuacji oczywistego konfliktu pomiędzy wynikami wykładni językowej a strukturą, istotą, duchem i zasadą działania konkretnego podatku. Można o kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej obrazowo myśleć jako o drugim pilocie, którego zadaniem jest wspierać kapitana (wykładnia językowa), ale który ma pewną szczególną umiejętność nieposiadaną przez kapitana, z którą wiąże się konieczność przejęcia sterów w niezwyklej sytuacji.

Dyrektywę kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej należy uznać za właściwą tylko prawu podatkowemu; jest ona w pewnym sensie swoim mechanizmem hybrydowym ze względu na odnoszenie się do ustaleń o charakterze ekonomiczno-finansowym, aczkolwiek wydaje się w większym stopniu zasługiwać na określenie metody prawoznawstwa niż szeroko akceptowana ekonomiczna analiza prawa.

²⁴ B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 89; idem, *Wykładnia...*, s. 100–101.

²⁵ C.I. Kingson, *The deep structure of taxation: Dividend distributions*, „The Yale Law Journal” 1976/77, vol. 85, s. 861–913.

²⁶ A. Cockfield, *Purism and contextualism within international tax law analysis: How traditional analysis fails developing countries*, „eJournal of Tax Research” 2007, no. 5, s. 199–224.

Kontekstualizacja koherencyjno-strukturalna stanowi mechanizm złożony z (A) ograniczonej metody kontekstowej, (B) uproszczonej metody rozwiązywania problemu koherencyjnego oraz (C) zaimplementowanej wykładni systemowo-strukturalnej.

Część kontekstowa (A) omawianego pozajęzykowego podejścia do wykładni nakazuje określenie i rozważenie wszelkich istotnych dla wykładni przepisu prawa podatkowego kontekstów. W ich poszukiwaniu interpretatorowi wolno wyjść poza granice tekstu. Podejście to wywodzi się z metody kontekstowej znanej komparatystyce prawniczej, gdzie przeciwstawiane jest tekstualizmowi²⁷. Natomiast potraktowanie zagadnienia wykładni w kategorii koherencyjnego problemu do rozwiązania (B) narzuca przyjęcie dogmatu, że spójność prawa nie jest tylko celem dla wykładni czy narzędziem argumentacyjnym, ale cechą zbioru elementów, który powstaje na skutek przeprowadzenia rozumowania przez interpretatora²⁸. W sytuacji gdy w drodze wykładni otrzymujemy kilka konkurencyjnych wyników, traktujemy je jako zbiory desygnatów i analizujemy ich przynależność. W procesie tym zmierzamy do wybrania takiego zbioru, którego elementy utworzą bardziej spójną całość niż inne zbiory, tak względem siebie samych, jak i względem całej ustawy podatkowej. W kolejnym kroku (C) korzystamy z metody analizy strukturalnej, stanowiącej szeroko rozumianą metodę analizy systemowej, obejmującą swoim zakresem nie tylko analizę prawa i jego struktur, ale i analizę finansowo-ekonomiczną badanej regulacji, czyli przewidywalne skutki przesunięć pieniężnych, jakie w prawie podatkowym spowoduje przyjęcie konkretnego wariantu interpretacyjnego. Analizując struktury podatkowe zarówno analitycznie, jak i syntetycznie, można uzyskać obraz struktury całego podatku niewyrażonej bezpośrednio w przepisach prawa, co w przypadku konieczności dokonania wyboru spośród konkurencyjnych rezultatów wykładni, uzyskanych na skutek wcześniejszych działań, stanowić będzie wskazówkę interpretacyjną pozwalającą na dokonanie wyboru zbioru desygnatów najbardziej koherentnego z mechanizmem podatkowym opisanym ustawą.

²⁷ Por. R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008, s. 74 i n. wraz z przywołaną tam literaturą.

²⁸ Por. M. Araszkiwicz, *Koherencyjny model rozumowań prawniczych*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2010, nr 11, s. 26 wraz z przywołaną tam literaturą.

Jak więc należy interpretować zasadę kumulacji przedmiotowo-podmiotowej, skoro rezultat wykładni zamknięty granicą językową, czyli sensem słów, prowadzi do absurdu? Można uznać, że zastosowanie kontekstualizacji koherencyjno-strukturalnej w procesie wykładni skutkuje rozwiązaniem wykraczającym poza granicę językową wykładni, ale zgodnym z głęboką strukturą ustawy podatkowej. Badając w tym konkretnym przypadku kontekst obowiązywania art. 9 ust. 2 u.p.s.d. (A), ustalamy, że zasada kumulacji w odniesieniu do podstawy opodatkowania, przy przyporządkowaniach nieodpłatnych, obecna jest w polskim prawie od ponad stu lat, w trakcie których zmieniło się otoczenie prawne i kontekst systemowy, a sama zasada uległa rozbudowaniu w drodze ewolucji. Przeprowadzenie wykładni językowej, nawet przy uwzględnieniu dyrektywy funkcjonalnej, prowadzi do uzyskania rezultatu (B), który można potraktować jako zbiór wewnętrznie spójny, możliwy do zastosowania (jak w analizowanym przykładzie dwóch darowizn), ale niekoherentny z mechanizmem podatkowym, tj. niepasujący do struktury głębokiej podatku i zaburzający jego poprawne działanie. Dopiero skorzystanie z przesłanek interpretacyjnych, jakich dostarcza wykładnia systemowo-strukturalna (C) (jak niewspółmierność, przy drugiej darowiznie, kwoty powstającego zobowiązania podatkowego na skutek zastosowania kumulacji), pozwala uznać takie przesunięcie pieniędzy za niezgodne z ustawą podatkową na skutek braku koherencji ze strukturami mechanizmu podatkowego. Skoro w zakresie granicy językowej brak jest takiego zbioru (takiego znaczenia słów), który byłby zgodny ze stawianymi warunkami, należy granicę tę złamać, ale tak, by odejście od rezultatu wykładni językowej było możliwie jak najmniejsze.

W celu uzyskania zgodności wykładni art. 9 ust. 2 u.p.s.d. z konstrukcją podatku (co udowodniono dla przedstawionego jako przykład stanu faktycznego) należy więc uznać, co jest konsekwencją przedstawionego rozumowania, że przy obliczeniu podstawy opodatkowania „dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie”, ale z wyłączeniem wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie, które korzystały ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 4a u.p.s.d.

BIBLIOGRAFIA

- Araszkiewicz M., *Koherencyjny model rozumowań prawniczych*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2010, nr 11.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2007.
- Cockfield A., *Purism and contextualism within international tax law analysis: How traditional analysis fails developing countries*, „Journal of Tax Research” 2007, no. 5.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Kingson C.I., *The deep structure of taxation: Dividend distributions*, „The Yale Law Journal” 1976/77, vol. 85.
- Kotowski A., *Językowa granica wykładni a reguła słuszności. Glosa do postanowienia SN z dnia 2 lutego 2012 r. (IV KK 273/11)*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 10.
- Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105, cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-b23d0373-f073-4e09-9926-b2e8c8c1a611/c/01_Kurzac.pdf (dostęp: 3.03.2018).
- Mastalski R., *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8.
- Mastalski R., *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 8.
- Serwacki J., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2001.
- Spyra T., *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granice wykładni*, Kraków 2006.
- Tokarczyk R., *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008.
- Zelenak L., *Thinking about nonliteral interpretations of the Internal Revenue Code*, „North Carolina Law Review” 1986, vol. 64.

THE PRINCIPLE OF CUMULATION IN THE INHERITANCE AND DONATION TAX
– DEEP STRUCTURE VERSUS LANGUAGE LIMIT OF INTERPRETATION

Summary. The principle of cumulation in the inheritance and donation tax, as a legal concept, is an institution with a hundred-year history. Due to law changes and changes in law structure, proper interpretation is very difficult. Obeying the literal interpretation border necessarily leads to an unacceptable result. The solution ensuring the proper functioning of the cumulation rule is to transgress the limits of linguistic interpretation, so that the result of the interpretation would be in accordance with the deep structure of the tax act. In breaking the language border, a specific method of law interpretation can be helpful, method that taking into account contextualism as well as the coherence of law and the legal and economic structure.

Keywords: the principle of cumulation, language limits of interpretation, interpretation of tax law, inheritance and donation tax, coherence, deep structure

Aneta Nowak-Piechota*

MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI – OCENA NOWEJ REGULACJI

Streszczenie. Celem artykułu jest ocena przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności. W pierwszej kolejności omówiono istotę i modele tego mechanizmu. Następnie wskazano na regulacje w tym zakresie obowiązujące w innych państwach. Analizie zostały poddane także przepisy wprowadzające *split payment* w Polsce. Na koniec zwrócono uwagę na korzyści i zagrożenia związane z mechanizmem podzielonej płatności.

Słowa kluczowe: mechanizm podzielonej płatności, podatek od towarów i usług, oszustwa podatkowe, uszczelnienie systemu podatkowego

1. WPROWADZENIE

Niniejszy artykuł zmierza do oceny przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności (ang. *split payment*). Unormowania te zostały wprowadzone jako odrębny rozdział do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: u.p.t.u. lub ustawa).

Zdaniem projektodawców celem omawianego rozwiązania jest zapewnienie większej stabilności wpływów z tytułu podatku od towarów i usług oraz zapobieganie unikaniu płacenia tego podatku. Dzięki temu ma być

* Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Fundacji CDiSP, doradca podatkowy, radca prawny, Tax Supervisor w KPMG w Polsce, e-mail: aneta.nowak@wpia.uni.lodz.pl

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.

zagwarantowane większe bezpieczeństwo podatkowe, pewność prowadzenia działalności gospodarczej oraz zachowanie równych zasad konkurencji.

Niewątpliwie, mechanizm podzielonej płatności służy zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług. Jak podkreślono w Informacji o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli (NIK), to właśnie na gruncie tego podatku zidentyfikowano największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości². Problem strat spowodowanych oszustwami w podatku od towarów i usług, jak podkreśla NIK, narastał w ostatnich latach. Jak jednak zauważono, uchylanie się od opodatkowania na gruncie omawianego podatku występuje w całej Unii Europejskiej (UE). Problem ten prowadzi do powstawania ubytków w dochodach budżetowych państw członkowskich³. Niemniej jednak rozmiar luki w podatku od towarów i usług, rozumianej jako różnica pomiędzy dochodami podatkowymi należnymi dla budżetu a dochodami faktycznie uzyskanymi, utrzymywał się w Polsce na poziomie wyższym aniżeli średnia wielkość tego zjawiska w UE. Zdaniem NIK występowanie znacznej luki w tym podatku „świadczy o niewystarczającej efektywności polskiego systemu podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych”⁴. Jednym z rekomendowanych przez NIK rozwiązań było wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności⁵. Mechanizm ten jest również rekomendowany przez Komisję Europejską w Studium wykonalności i alternatywnych metod poprawy oraz uproszczenia poboru VAT⁶.

W ostatnich latach do u.p.t.u. wprowadzono wiele rozwiązań mających na celu zapobieganie oszustwom podatkowym. Można do nich zaliczyć przede wszystkim regulacje dotyczące:

- a) mechanizmu odwrotnego obciążenia na niektóre towary w obrocie krajowym;
- b) odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe dostawcy określonych towarów;

² NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2016, s. 7.

³ Ibidem.

⁴ Ibidem, s. 13.

⁵ Ibidem, s. 14.

⁶ *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary*, 20.09.2010, s. 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-study_summ_en.pdf (dostęp: 4.10.2017).

- c) zmian w zakresie rejestracji podatników;
- d) sankcji za nierzetelne rozliczanie podatku.

Jak zauważyła jednak NIK, co zostało potwierdzone w uzasadnieniu do omawianego projektu ustawy, wdrożone dotychczas środki okazują się niewystarczające. W związku z tym w ramach uszczelniania systemu podatku od towarów i usług rząd zdecydował się na wprowadzenie rozwiązania systemowego – mechanizmu podzielonej płatności.

2. ISTOTA I MODELE MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Mechanizm podzielonej płatności, jak wynika z jego nazwy, zakłada podział przez nabywcę kwoty brutto należnej z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na dwie części: kwotę netto i podatek od towarów i usług. Wydzielona kwota netto jest transferowana na zasadach ogólnych do sprzedawcy, kwota podatku jest zaś przekazywana na specjalny rachunek bankowy, tzw. rachunek VAT⁷. Model ten upoważnia organy podatkowe do monitorowania i blokowania środków na tym rachunku, co zapobiega wypływowi należności, które powinny pokrywać zobowiązania podatników z tytułu podatku od towarów i usług⁸. Środki z rachunku VAT mogą być wykorzystywane wyłącznie w celu regulowania podatku na rzecz innego podatnika bądź zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. W systemie tym moment poboru podatku *de facto* przesuwają się więc na chwilę dokonania płatności⁹.

Skutkiem zastosowania tego mechanizmu jest wyłączenie kontroli podatnika nad kwotą podatku od towarów i usług. W konsekwencji zapewnia on otrzymywanie przez organy podatkowe całej kwoty tego podatku i umożliwia kontrolowanie przebiegu płatności między podatnikami¹⁰.

Mechanizm podzielonej płatności ma zastosowanie do płatności dokonywanych elektronicznie. W praktyce w Polsce znajdzie on zatem zastosowanie do wszystkich płatności przekraczających 15 000 zł, w związku z wprowadzeniem do ustaw o podatkach dochodowych regulacji wyłączającej z kosztów uzyskania przychodów wydatków przewyższających wskazaną kwotę, jeżeli płatność nie jest dokonywana bez pośrednictwa rachunku

⁷ *Split payment. Raport PwC*, 2015, s. 4, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf> (dostęp: 4.10.2017).

⁸ *Study on the feasibility...*, s. 6.

⁹ *Split payment...*, s. 5.

¹⁰ *Ibidem*.

płatniczego¹¹. Omawiany mechanizm dotyczy transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami profesjonalnymi – podatnikami podatku od towarów i usług – relacji B2B (ang. *business to business*).

Wyróżnia się dwa podstawowe modele mechanizmu podzielonej płatności: zautomatyzowany i manualny. W pierwszym przypadku następuje automatyczny podział kwoty płatności brutto podczas dokonywania płatności za towar lub usługę. Nabywca dokonuje wówczas jednego polecenia przelewu, płatność dzielona jest zaś na kwotę netto, która trafia do sprzedawcy, i kwotę podatku, przekazywaną na wydzielony rachunek VAT¹². Model ten może występować w różnych wariantach, tj. przewidujących:

- a) zablokowanie konta VAT na poziomie banku podatnika;
- b) zablokowanie konta VAT na poziomie automatycznego systemu rozrachunkowego;
- c) zablokowanie konta VAT na poziomie banku organu podatkowego¹³.

Pierwszy wariant zakłada funkcjonowanie banku nabywcy jako płatnika podatku (to bank po otrzymaniu dyspozycji przelewu dokonuje rozdzielenia kwoty – na kwotę brutto i kwotę podatku). W drugim systemie wykorzystuje się system rozrachunkowy banku, który działa również jako inkasent podatku (system dokonuje rozdzielenia płatności). W trzecim przypadku natomiast po podziale przez system rozrachunkowy kwoty płatności kwota VAT przekazywana jest na konto VAT sprzedawcy w banku organu podatkowego¹⁴.

Manualny system płatności z kolei wymaga od nabywcy samodzielnego dokonania dwóch dyspozycji przelewów: na kwotę netto trafiającą do sprzedawcy i kwotę podatku przekazywaną na wyodrębniony rachunek VAT¹⁵.

Należy podkreślić, że system manualny wymaga poniesienia najmniejszych nakładów pracy i kosztów związanych z jego wdrożeniem. Eliminuje on bowiem konieczność odpowiedniego dostosowania systemów płatności przez banki. Z drugiej jednak strony odpowiedzialność za prawidłowe

¹¹ Artykuł 22p Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.) oraz art. 15d Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.).

¹² *Split payment...*, s. 5.

¹³ *Study on the feasibility...*, s. 3.

¹⁴ *Split payment...*, s. 6–7.

¹⁵ *Ibidem*, s. 5.

podzielenie kwoty płatności spoczywa na podatniku, a zatem dodatkowe koszty implementacji mechanizmu podzielonej płatności mogą zostać przesunięte na przedsiębiorców.

3. MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI W INNYCH PAŃSTWACH

Polska, wprowadzając analizowane rozwiązanie, jest jednym z prekursorów w tym zakresie w ramach UE. Dotychczas na wprowadzenie tego mechanizmu zdecydowały się Włochy, Rumunia oraz w ograniczonym stopniu Czechy.

Włochy

We Włoszech mechanizm podzielonej płatności funkcjonuje od 1 stycznia 2015 r. Celem jego wprowadzenia było ograniczenie w tym państwie luki w podatku VAT. Przyjęto manualną wersję *split payment*. Obowiązek jego stosowania dotyczy dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz podmiotów prawa publicznego¹⁶. Mechanizm ten nie odnosi się do dostaw towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT oraz dokumentowanych wydaniem biletu lub paragonu. System ten nie znajdzie także zastosowania w tych przypadkach, w których obowiązuje mechanizm odwrotnego obciążenia¹⁷.

Przyjęty model podzielonej płatności zakłada, że nabywca będący podmiotem prawa publicznego przekazuje dostawcy wyłącznie kwotę netto z tytułu dokonanej dostawy towarów lub świadczenia usług, kwotę VAT przelewa zaś bezpośrednio na rzecz Skarbu Państwa.

Należy wskazać, że Włochy 14 lipca 2015 r. uzyskały decyzję derogacyjną Rady na stosowanie mechanizmu podzielonej płatności¹⁸. W dniu 7 lutego 2017 r. Włochy wystąpiły o wydłużenie obowiązywania derogacji do końca 2020 r. i rozszerzenie jej zakresu na inne podmioty objęte mechanizmem podzielonej płatności (tj. poza podmiotami prawa publicznego, na spółki kontrolowane przez takie podmioty i spółki notowane na giełdzie

¹⁶ S. La Grutta, *Split-Payment Mechanism for Public Bodies*, „International VAT Monitor” 2015, no. 3/4, s. 94.

¹⁷ Ibidem, s. 95.

¹⁸ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2015/1401 z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie upoważnienia Włoch do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 oraz art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 217 z 2015 r., s. 7–8).

papierów wartościowych)¹⁹. W czerwcu 2016 r. Włochy przedstawiły raport, z którego wynika, że w związku z wprowadzeniem mechanizmu podzielonej płatności wzrosły w tym państwie wpływy z VAT i wzrost ten był większy aniżeli spodziewany na etapie planowania tego rozwiązania²⁰.

Stosowny dekret zmieniający przepisy w omawianym zakresie we Włoszech wszedł w życie 1 lipca 2017 r.

Czechy

Czechy wprowadziły manualny system podzielonej płatności. Ma on charakter fakultatywny – podatnicy nie mają obowiązku jego stosowania. Jest to system alternatywny wobec odpowiedzialności solidarnej nabywcy za VAT niezapłacony przez dostawcę towaru bądź usługi (odpowiedzialność ta podlega wyłączeniu, jeżeli nabywca skorzysta z mechanizmu podzielonej płatności). Model ten ma więc ograniczony zakres zastosowania²¹.

W praktyce zastosowanie tego systemu polega na tym, że nabywca dokonuje podziału kwoty należności. Kwotę netto przekazuje zbywcy, a kwotę podatku przelewa bezpośrednio na rachunek bankowy organu podatkowego właściwego dla siedziby sprzedawcy²².

Rumunia

Rumunia jest na etapie wprowadzania mechanizmu podzielonej płatności. Od 1 października 2017 r. mechanizm ten był fakultatywny, z kolei od 1 stycznia 2018 r. stał się obligatoryjny²³.

System ten zakłada podzielenie należnej zbywcy kwoty na wartość netto i VAT. Kwota VAT podlega przekazaniu na odrębny rachunek bankowy zbywcy. Z rachunku tego można regulować jedynie VAT na rzecz

¹⁹ Italy, European Union – Split payment system – request for extension, News IBFD, 22.02.2017, IBFD Tax Research Platform, <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 4.10.2017).

²⁰ Proposal for a Council Implementing Decision authorising the Italian Republic to apply a special measure derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussel 2017, IBFD Tax Research Platform, <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 4.10.2017).

²¹ *Split payment...*, s. 10.

²² *Ibidem*.

²³ <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/08/tnf-romania-vat-split-payment-mechanism-legislation-is-enacted.html> (dostęp: 4.10.2017).

dostawców oraz na rzecz Skarbu Państwa²⁴. Przeniesienie środków z tego rachunku na inny rachunek będzie następować wyłącznie za zgodą organów podatkowych²⁵.

4. MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI W POLSCE

Wprowadzone do u.p.t.u. przepisy przewidują dobrowolny mechanizm podzielonej płatności (wynika to z art. 108a ust. 1 u.p.t.u.). Oznacza to, że podatnik będący nabywcą towaru lub usługi będzie mógł zdecydować, czy skorzysta z tej formy regulowania zobowiązania. Ustawa zakłada, że podatnicy mogą stosować ten mechanizm w sposób wybiórczy, tj. niektóre faktury regulować na zasadzie podzielonej płatności, a niektóre w tradycyjny sposób. Tego typu rozwiązanie wydaje się korzystne z punktu widzenia nabywcy – może on bowiem zdecydować, w jaki sposób regulować płatność w przypadku, gdy po jego stronie pojawi się uzasadnione podejrzenie, że druga strona może nie wywiązać się z obowiązku rozliczenia się z podatku od towarów i usług.

Ustawodawca w art. 108a ust. 2 wskazuje, na czym ma polegać mechanizm podzielonej płatności:

1) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT;

2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.

Regulacja ta odpowiada klasycznemu schematowi działania podzielonej płatności, w której należność dla sprzedawcy podlega rozbiciu na kwotę netto i kwotę podatku od towarów i usług. Ustawodawca zakłada, że płatność ma być dokonywana przy użyciu komunikatu przelewu, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności. Ustawa wskazuje na zakres informacji, który musi być zawarty w komunikacie przelewu, nie reguluje natomiast technicznych wymagań

²⁴ <http://www.business-review.eu/news/pwc-romania-introduction-of-new-vat-split-payment-system-will-have-major-impact-on-companies-145524> (dostęp: 4.10.2017).

²⁵ <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ro/Documents/tax/english/ro-tax-legal-weekly-alert-7-11-aug-2017-en.pdf> (dostęp: 4.10.2017).

komunikatów przelewu. Oznacza to, że stworzenie odpowiedniego systemu rozrachunkowego spoczywa na bankach oraz spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (SKOK). W tym przypadku mamy do czynienia z automatycznym wariantem mechanizmu podzielonej płatności.

Należy zaznaczyć, że ustawa przewiduje obowiązek dla banku prowadzenia dla podatników rachunku VAT. Rachunek ten podlega obciążeniu tylko w wyraźnie wskazanych przez ustawodawcę sytuacjach, w ogólności dotyczących zapłaty kwoty podatku od towarów i usług z tytułu nabycia towarów lub usług na rachunek VAT oraz regulacji należności podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług.

W pewnych przypadkach u.p.t.u. przewiduje możliwość wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT na inny rachunek bankowy lub rachunek w SKOK. Zgodnie z ustawą podatnik we wniosku będzie określał wysokość środków z rachunku VAT, jaka ma podlegać przekazaniu. Naczelnik urzędu skarbowego w razie pozytywnego ustosunkowania się do wniosku wydaje postanowienie (w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku). Organ odmawia wydania zgody na przekazanie środków w drodze decyzji:

1) w wysokości odpowiadającej posiadanej przez podatnika zaległości podatkowej w podatku wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji;

2) w przypadku gdy zachodzi uzasadniona obawa, że:

a) zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań z tytułu tego podatku lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję, lub

b) wystąpi zaległość podatkowa w podatku lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

O ile przesłanka wskazana w pkt 1 ma charakter zobiektywizowany, o tyle w przesłance z pkt 2 wymienione są okoliczności podlegające każdorazowej subiektywnej ocenie organu podatkowego. Istnieje obawa, że instytucja odmowy w tym zakresie może być nadużywana przez organy podatkowe. Poza tym należy zauważyć, że wprowadzenie przez ustawodawcę 60-dniowego terminu na wydanie postanowienia zatwierdzającego przekazanie środków z rachunku VAT na inny rachunek może negatywnie wpływać na płynność finansową przedsiębiorstw, o czym szerzej będzie mowa w dalszej części opracowania.

U.p.t.u. przewiduje dla podatników zachętę do korzystania z mechanizmu podzielonej płatności. W ustawie wskazuje się bowiem, że do wysokości kwoty podatku odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury zapłaconej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności nie stosuje się przepisów dotyczących:

a) odpowiedzialności solidarnej nabywcy z dostawcą towarów z art. 105a ust. 1 u.p.t.u.;

b) sankcji w VAT w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1, art. 112b ust. 2 pkt 1 oraz art. 112c u.p.t.u.

Ponadto wprowadzone przepisy przewidują wyłączenie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 56b Ordynacji podatkowej²⁶ w przypadku powstania zaległości podatkowej za okres rozliczeniowy, za który podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę podatku naliczonego, której co najmniej 95% wynika z otrzymanych przez podatnika faktur, które zostały zapłacone z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

Niemniej jednak skorzystanie z tych zachęt będzie niemożliwe, jeżeli podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności związana jest z nadużyciem prawa, tj.:

- 1) została wystawiona przez podmiot nieistniejący;
- 2) stwierdza czynności, które nie zostały dokonane;
- 3) podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością;
- 4) potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego.

Ustawodawca wyłącza więc przyznanie korzyści wynikających z mechanizmu podzielonej płatności w przypadku, gdy podatnik miał świadomość co do wskazanych nadużyć. Po stronie organu podatkowego będzie zatem wykazanie nie tylko, że dana sytuacja wskazana w pkt 1–4 miała miejsce, lecz również że podatnik o niej wiedział.

Ustawa przewiduje także obowiązek dla organu podatkowego dokonania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług w terminie 25 dni w przypadku, gdy podatnik zawnioskuje o przekazanie tego zwrotu na rachunek VAT. Z jednej strony jest to rozwiązanie niezwykle korzystne, z drugiej jednak należy pamiętać, że podatnik nie będzie mógł swobodnie korzystać

²⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

ze środków z tytułu zwrotu (chyba że otrzyma zgodę organu w tym zakresie w formie postanowienia), co może mieć znaczenie zwłaszcza dla podatników dokonujących w danym okresie rozliczeniowym znacznych inwestycji. W praktyce oznacza to więc, że faktyczny termin zwrotu różnicy podatku wynosi 85 dni (25 dni na zwrot na rachunek VAT i 60 dni na wydanie postanowienia na przekazanie środków z rachunku VAT na inny rachunek). W konsekwencji nowelizacja przepisów nie poprawia sytuacji podatników (obecnie podstawowy termin zwrotu wynosi 60 dni).

Ustawodawca proponuje też zachętę do stosowania mechanizmu podzielonej płatności dla dokonujących dostawy towarów lub usługodawców. W przypadku bowiem, gdy kwota zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług zostanie w całości zapłacona z rachunku VAT przed terminem płatności tego podatku, kwota zobowiązania z tego tytułu będzie mogła podlegać obniżeniu (kwotę obniżenia będzie się wyliczać według wzoru wskazanego w ustawie). Wydaje się jednak, że zachęta ta może nie być adekwatna do strat ponoszonych przez podatników w związku z zachwianiem ich płynności finansowej, o czym mowa dalej.

Wprowadzone przepisy przewidują również, że w przypadku dokonania płatności w ramach mechanizmu podzielonej płatności na rzecz podatnika innego niż dostawca towarów lub usługodawca, podatek, na rzecz którego dokonano takiej płatności, odpowiada solidarnie z dostawcą lub usługodawcą za niezapłacony przez dostawcę lub usługodawcę podatek wynikający z tej dostawy lub świadczenia usług. Odpowiedzialność ta jest wyłączona w przypadku dokonania przez tego podatnika płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy wskazanego na fakturze bądź podatnika, od którego otrzymano tę płatność, w kwocie odpowiadającej wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT.

Ustawa przewiduje także możliwość zastosowania omawianego mechanizmu w przypadku zwrotu całości lub części zapłaty w związku z wystawieniem faktury korygującej.

5. KORZYŚCI I ZAGROŻENIA ZWIĄZANE Z MECHANIZMEM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności łączy się z licznymi korzyściami. Z pewnością przyczyni się do walki z uchylaniem się od opodatkowania w sferze podatku od towarów i usług (co potwierdza chociażby system włoski). W związku z tą regulacją zabezpieczone zostaną

interesy Skarbu Państwa w ten sposób, że podatek zapłacony dostawcy lub usługodawcy trafi na wyodrębnione konto VAT, a z niego co do zasady na rachunek organu podatkowego. W znacznym stopniu zostanie więc wyeliminowana praktyka polegająca na otrzymywaniu przez dostawcę lub usługodawcę kwoty brutto i nieodprowadzaniu podatku do zapłaty na rzecz właściwego organu.

Należy jednak uwzględnić, że polskie regulacje przewidują, iż zapłacona kwota podatku od towarów i usług trafia na wyodrębniony rachunek VAT, którego właścicielem jest podatnik. W systemie czeskim i włoskim natomiast płatność VAT dokonywana jest bezpośrednio na rachunek organu podatkowego. W związku z tym polski mechanizm podzielonej płatności nie jest wolny od ryzyka nieuiszczenia kwoty zobowiązania podatkowego przez podatnika. Biorąc wszakże pod uwagę fakt, że z rachunku VAT będą mogły być realizowane ściśle określone operacje finansowe (obejmujące przede wszystkim zapłatę podatku od towarów i usług na rzecz właściwego organu podatkowego), ryzyko w przypadku zaimplementowania omawianego mechanizmu ulega zmniejszeniu w stosunku do obowiązującego modelu poboru podatku.

Nie może uciec z pola widzenia, że zastosowanie się do mechanizmu podzielonej płatności wiąże się z korzyściami dla podatników. Dotyczy to, po stronie nabywców, uniknięcia odpowiedzialności solidarnej nałożenia sankcji oraz podwyższonej stawki odsetek w przypadku uiszczenia płatności za pomocą omawianego mechanizmu. Z kolei po stronie sprzedawców zastosowanie się do tego mechanizmu i dokonanie wcześniejszej płatności podatku na rzecz organu będzie się wiązało z odpowiednim obniżeniem zobowiązania podatkowego. Kolejnym argumentem przemawiającym na korzyść omawianej regulacji jest możliwość otrzymania przyspieszonego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, tj. w terminie 25 dni (pod warunkiem złożenia wniosku o przekazanie zwrotu na rachunek VAT), choć podatnik nie będzie mógł swobodnie dysponować zwróconą kwotą.

Niemniej jednak należy zauważyć, że wdrożenie omawianego mechanizmu niesie za sobą pewne zagrożenia. Regulacja ta może bowiem poważnie wpłynąć na płynność finansową przedsiębiorców. Wynika to z faktu, że podatnik będący dostawcą bądź usługodawcą będzie mógł swobodnie dysponować tylko kwotą netto otrzymanej należności. Kwota podatku będzie „zamrożona” na odrębnym rachunku VAT. W praktyce gospodarczej obserwuje się, że podatnicy, w celu realizacji ciężących na nich zobowiązań

handlowych, potrzebują całej kwoty należności, włączając kwotę podatku od towarów i usług²⁷. Płynność finansowa zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw i tak doznaje uszczerbku, biorąc pod uwagę choćby obowiązujące na rynku wydłużone terminy zapłaty w transakcjach handlowych.

Ponadto przedsiębiorstwa w trosce o zachwianie płynności finansowej mogą zaciągać kredyty i inne zobowiązania i ponosić z tego tytułu dodatkowe koszty. W praktyce więc, uwzględniając fakt, że mechanizm podzielonej płatności będzie dobrowolny, strony transakcji handlowych mogą zawierać porozumienia, zgodnie z którymi płatność za towary lub usługi będzie dokonywana w formie tradycyjnej.

Z punktu widzenia zachowania płynności finansowej sytuacji przedsiębiorstw nie zmieni co do zasady możliwość otrzymania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w przyspieszonym terminie. W przypadku ponoszenia wydatków na znaczne inwestycje i uiszczenia z tego tytułu podatku naliczonego, podatnik nie będzie mógł swobodnie dysponować otrzymaną kwotą zwrotu (którą uiścił ze środków przeznaczonych na bieżącą działalność). Zwrot w takim przyspieszonym trybie będzie bowiem trafiał na rachunek VAT. Poza tym, jak już zauważono, w przypadku kiedy podatnik chciałby dysponować kwotą zwrotu, termin tego zwrotu wydłuża się do 85 dni.

Warto nadmienić, że wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności wiąże się z poniesieniem znacznych nakładów finansowych. Po pierwsze, banki i SKOK-i poniosły koszty dostosowania systemów bankowych (które to koszty ostatecznie zostały przerzucone na przedsiębiorców). Po drugie, przedsiębiorstwa stanęły przed koniecznością modyfikacji informatycznych systemów księgowych. Po trzecie, wdrożenie mechanizmu podzielonej płatności wiąże się ze zwiększeniem stałych kosztów obsługi księgowej w firmach.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zauważyć, że nieprzypadkowo mechanizm podzielonej płatności nie jest powszechnie stosowany w innych państwach. Z kolei tam, gdzie system ten został zaimplementowany, tj. we Włoszech i Czechach, jest on stosowany w ograniczonym zakresie.

²⁷ Mechanizm ten dotknie przede wszystkim podatników, którzy wykazują nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, np. dokonując sprzedaży ze stawką 8%, a nabywając towary i usługi według stawki podstawowej.

6. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności jest z pewnością kolejnym krokiem w walce z oszustwami podatkowymi na gruncie podatku od towarów i usług. Wydaje się jednak, że w relacjach pomiędzy podmiotami pozostającymi w stałych relacjach biznesowych instytucja ta, ze względu na ryzyko utraty płynności finansowej, nie będzie na co dzień wykorzystywana. Może ona zyskać popularność w przypadkach, gdy nabywca nie ma pewności co do rzetelności swojego kontrahenta (a tym samym może nastąpić promowanie uczciwych podatników).

Dużą wadą omawianej regulacji jest jej wpływ na płynność finansową dostawców i usługodawców. W szczególności ucierpieć mogą mali przedsiębiorcy, zawierający umowy z dużymi kontrahentami. Ci drudzy mogą odgórnie przyjąć w ramach polityki firmy nakaz podzielonej płatności. W konsekwencji sytuacja finansowa tych pierwszych będzie uzależniona od sposobu działania nabywcy (jak podkreślono powyżej, sytuacji przedsiębiorstw nie zmieni co do zasady możliwość otrzymania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w przyspieszonym terminie).

Biorąc pod uwagę fakultatywny charakter mechanizmu podzielonej płatności, można stwierdzić, że nie do końca przyczyni się on, wbrew intencjom ustawodawcy, do zachowania równych zasad konkurencji. W uprzywilejowanej sytuacji znajdą się bowiem ci podatnicy, którzy będą otrzymywać płatności w normalnym, dotychczasowym trybie. Równe zasady konkurencji zostałyby zachowane, gdyby system ten był obligatoryjny (co nie oznacza, że wówczas nie byłby pozbawiony wad).

Warto się także zastanowić, czy wprowadzając omawiany mechanizm, nie należałoby zacząć od jego manualnego wariantu. Z pewnością wiązałyby się on z dużo mniejszymi nakładami finansowymi aniżeli system zautomatyzowany. W dalszej perspektywie można byłoby przyjąć ten drugi model, weryfikując jednak na wersji manualnej, czy mechanizm podzielonej płatności sprawdzi się w Polsce.

BIBLIOGRAFIA

- Italy, European Union – Split payment system – request for extension, News IBFD, 22.02.2017, IBFD Tax Research Platform.
- La Grutta S., *Split-Payment Mechanism for Public Bodies*, „International VAT Monitor” 2015, no. 3/4.

NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2016.

Proposal for a Council Implementing Decision authorising the Italian Republic to apply a special measure derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussel 2017, IBFD Tax Research Platform.

Split payment. Raport PwC, 2015, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf> (dostęp: 4.10.2017).

Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary, 20.09.2010, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-study_summ_en.pdf (dostęp: 4.10.2017).

SPLIT PAYMENT MECHANISM – EVALUATION OF THE NEW REGULATION

Summary. The aim of the article is to evaluate provisions concerning a split payment mechanism. At first, the nature and models of this mechanism were discussed. Then, the regulations applicable in this respect in different countries were presented. What is more, provisions implementing the split payment to Polish VAT were analysed. Finally, the advantages and risks connected with the split payment mechanism were pointed out.

Keywords: split payment mechanism, tax on services and services, tax fraud, sealing of the tax system