

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
4/2019





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2019

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – Redaktor językowy

(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
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 2019

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.10060.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 4,4; ark. druk. 4,0

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

Włodzimierz Nykiel Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia	9
Mikołaj Kondej Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019	21
Aneta Nowak-Piechota „Gorsze jest wrogiem złego”, czyli „naprawianie” błędów legislacyjnych na przykładzie regulacji dotyczącej podatku od wyjścia	39
Aleksandra Krajewska Kilka uwag na temat opodatkowania wydobycia kopaliny w wybranych krajach	49



Włodzimierz Nykiel*

PRAWA PODATNIKA A STANOWIENIE PRAWA PODATKOWEGO – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie. Dobre funkcjonowanie mechanizmów finansowych państwa wymaga sprawnego prowadzenia polityki finansowej, w tym polityki podatkowej. Przewidywalność zmian prawa podatkowego stanowiących wyraz realizacji polityki znanej podatnikom jest zgodna z zasadą pewności prawa, gdyż istotnie redukuje ujemne konsekwencje braku stabilności.

Jak wiadomo, posiedzenia Sejmu i Senatu są jawne. Jawne powinny być jednak także projekty przepisów prawa podatkowego, a nawet założenia owe projekty poprzedzające. Z jednej strony umożliwiłoby to, a co najmniej znacznie ułatwiło, przeprowadzenie odpowiednich konsultacji publicznych, z drugiej zaś zredukowało niepewność podatników co do przyszłego prawa. W toku prac nad projektem należy dbać o poprawność języka prawnego i szanować zasady techniki prawodawczej.

Konsultowanie i opiniowanie projektów przepisów podatkowych przez różne podmioty, w tym przez ekspertów, ma olbrzymie znaczenie dla prac ustawodawczych. Prowadzenie konsultacji z udziałem podatników, przedstawicieli organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych ma wpływ na jakość prawa i sprzyja odpowiedniemu wyważeniu interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym.

W przypadku niezrozumiałego przepisu, podatnika winna chronić zasada *in dubio pro tributario*. Przepis taki nie może być także podstawą zastosowania wobec podatnika sankcji.

Do zasad podatkowych mających największe znaczenie z punktu widzenia praw podatnika należy zasada pewności. Pewność i bezpieczeństwo prawne podatnika ściśle wiążą się z zasadą *lex retro non agit*. Ważne są też zasady: ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku.

Warto podkreślić, że projekt ustawy Karta Praw Podatnika wniesiony niedawno do Sejmu niemało miejsca poświęca przepisom dotyczącym stanowienia prawa podatkowego.

Obserwacja praktyki dowodzi, że takie przepisy są potrzebne, gdyż przyczyniłyby się z jednej strony do poprawy jakości naszego prawa podatkowego, z drugiej zaś do wzmocnienia ochrony praw podatnika.

Słowa kluczowe: prawa podatnika, karta praw podatnika, tworzenie prawa podatkowego, legislacja, zasady tworzenia prawa

* Profesor nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl

1. Jak wiadomo, prawa podatnika zaliczane są do praw człowieka. Zmierzają one do ograniczenia władztwa państwa w celu ustanowienia *sui generis* równowagi między potrzebami dochodowymi państwa a prawami jednostki¹. Cechuje je duża różnorodność². Prawa podatnika nawiązują do wielu zasad podatkowych³.

Prawa podatnika zawarte są w wielu aktach prawa podatkowego zarówno ogólnego, jak i szczegółowego. Występują one również poza prawem podatkowym *sensu stricto*, w konstytucjach poszczególnych państw, w prawie Unii Europejskiej, a także w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

W wielu państwach uznano, że w celu poprawy skuteczności ochrony praw podatnika należy uchwalić odrębną ustawę wyłącznie temu poświęconą lub opracować odrębny dokument niemający waloru aktu normatywnego. Te akty normatywne i dokumenty niemające takiego charakteru często są nazywane kartami praw podatnika⁴.

W Polsce stan prawny w zakresie praw podatnika i ich ochrony jest wysoce niezadowolający⁵. Brakuje nam zarówno nowej ordynacji podatkowej, jak i karty praw podatnika, a bez wątpienia unormowania odnoszące się do praw podatnika zawarte w starej ordynacji podatkowej są zbyt skromne.

Prace nad nową ordynacją podatkową podjęto w 2014 r. Powstał nawet projekt tego aktu opracowany przez zespół pod kierownictwem prof. L. Etela. Ministerstwo Finansów wprowadziło do projektu sto kilkadziesiąt poprawek. Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa trafił do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517/VIII kadencja), po pierwszym czytaniu skierowano go do Komisji Finansów Publicznych. Po rozpoczęciu

¹ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International 2007, s. 56.

² B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 9 i n.

³ Por. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001; D. Bentley *Taxpayers' Rights...*, s. 60 i n.

⁴ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 15 i n.; P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009, s. 130 i n.; M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71 i n.

⁵ M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 103–104.

nowej kadencji projekt nie został ponownie wniesiony i żadne prace w tym zakresie się nie toczą.

Projekt ustawy Karta Praw Podatnika, nad którym prace rozpoczęto w 2017 r., został wniesiony do Sejmu przez grupę posłów PO 26 kwietnia 2019 r.⁶ Upływ kadencji sprawił, że prace nad tym projektem zostały przerwane. Został on ponownie wniesiony przez grupę posłów KO 12 grudnia 2019 r., a 8 stycznia 2020 r. został skierowany do pierwszego czytania⁷.

Niestety szanse na uchwalenie w najbliższym czasie nowej ordynacji podatkowej lub karty praw podatnika są znikome.

Wydawać by się mogło, że badanie praw podatnika w danym kraju winno polegać na ustaleniu, jakie prawa podatnikowi przyznają akty prawne prawa wewnętrznego oraz akty prawa europejskiego i międzynarodowego, a także jak wygląda ich realizacja w praktyce. Bez wątpienia taka analiza przyniosłaby odpowiedź na pytanie, jaka jest sytuacja w zakresie praw podatnika w badanym kraju. Jednakże byłaby to odpowiedź niepełna, gdyż poważny wpływ na prawa podatnika mają też procesy tworzenia prawa, w tym przede wszystkim prawa podatkowego. Owemu wpływowi poświęcony jest właśnie niniejszy artykuł. Przedmiotem rozważań i analiz będzie tu szeroko rozumiany proces tworzenia prawa podatkowego⁸.

2. Dobre funkcjonowanie mechanizmów finansowych państwa wymaga sprawnego prowadzenia polityki finansowej, w tym polityki podatkowej⁹. Wyraźnie sformułowana, kompleksowa, wewnętrznie spójna polityka podatkowa jest korzystna także dla podatników. Przewidywalność zmian prawa podatkowego stanowiących wyraz realizacji polityki znanej podatnikom jest zgodna z zasadą pewności prawa, gdyż istotnie redukuje ujemne konsekwencje braku stabilności. Inaczej dzieje się wówczas, gdy państwo nie ma klarownej wizji przeobrażeń prawa podatkowego, a przepisy są uchwalane bez żadnego planu przede wszystkim w reakcji na przebieg

⁶ *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, druk sejmowy nr 3458/VIII kadencja, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 4.02.2020).

⁷ *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, druk sejmowy nr 137/IX kadencja, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=137> (dostęp: 4.02.2020).

⁸ Na temat faz procesu legislacyjnego zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 96 i n.

⁹ Na temat pojęć: „polityka”, „polityka podatkowa”, „polityka prawa” zob. J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 35 i n.; J. Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 529 i n.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 209 i n.

zdarzeń społecznych i gospodarczych. Prowadzi to do wielu niekorzystnych następstw, m.in. do częstych nowelizacji tego samego aktu prawnego.

W Polsce niestety nie ma długookresowej, ani nawet średniookresowej polityki podatkowej, brakuje wizji systemu podatkowego i jego zmian w kilkuletnim okresie.

Jak głosi art. 113 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁰: „Posiedzenia Sejmu są jawne”. Treść tego przepisu odnosi się do posiedzeń plenarnych izby. Posiedzenia plenarne, podczas których rozpatrywane są projekty przepisów podatkowych, są więc oczywiście jawne. Przepis ten stosuje się też odpowiednio do Senatu. Jawne powinny być jednak także projekty przepisów prawa podatkowego, a nawet założenia owe projekty poprzedzające. Z jednej strony umożliwiłoby to bowiem, a co najmniej znacznie ułatwiło, przeprowadzenie odpowiednich konsultacji społecznych, z drugiej zaś redukowało niepewność podatników co do przyszłego prawa.

Konsultowanie i opiniowanie projektów przepisów podatkowych przez różne podmioty, w tym przez ekspertów, ma olbrzymie znaczenie dla prac ustawodawczych. Prowadzenie konsultacji z udziałem podatników, przedstawicieli organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych sprzyja odpowiedniemu wyważeniu interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Podatnicy, bezpośrednio bądź pośrednio, jako adresaci przepisów podatkowych winni mieć prawo do uczestniczenia w konsultacjach. Konsultowanie i opiniowanie projektów przez ekspertów podnosi jakość merytoryczną i formalną projektów¹¹, a nie ulega wątpliwości, że jakość unormowań prawa podatkowego jest dziś naszym olbrzymim problemem.

W Polsce ostatnio niestety unika się konsultacji. Sposobem na ich uniknięcie jest m.in. zgłoszenie danego projektu jako projektu poselskiego, który konsultacji nie wymaga. Oddzielną kwestią jest to, czy projekt zgłoszony jako poselski został rzeczywiście opracowany przez posłów. Wątpliwości rodzą się np. wówczas, gdy na posiedzeniu komisji jakiś poseł zadaje pytanie posłowi reprezentującemu wnioskodawców, zapytany milczy, a odpowiada przedstawiciel ministerstwa, i taka sytuacja powtarza się wielokrotnie.

¹⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

¹¹ P. Baker, P. Pistone, *Taxpayers' Rights*, General Report, IFA 2015, s. 68; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2015, s. 66 i n.

W Zaleceniu Rady w sprawie krajowego programu reform Polski na 2019 r. oraz zawierającym opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na rok 2019 z 5 czerwca 2019 r. (s. 6–7) czytamy m.in.: „Prowadzenie efektywnego dialogu ze wszystkimi zainteresowanymi stronami przyczyniłoby się do poprawy jakości prawodawstwa oraz – dzięki ograniczeniu liczby potrzebnych nowelizacji – zwiększyłoby stabilność warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Dlatego też zwiększenie roli konsultacji z partnerami społecznymi i konsultacji publicznych – w tym poprzez zapewnienie wystarczającego czasu na proces konsultacji, lepsze wykorzystanie opinii respondentów oraz ograniczenie do minimum przypadków wyłączenia ustaw z konsultacji – w znacznym stopniu przyczyniłoby się do zmniejszenia obciążeń administracyjnych wynikających z częstych zmian przepisów prawa oraz do zwiększenia inwestycji, a także wspierałoby zrównoważony wzrost gospodarczy w perspektywie długoterminowej”.

We współczesnych państwach jakość ustawodawstwa podatkowego jest powszechnie krytykowana¹². Na tym nie najlepszym tle Polska w ostatnich kilku latach wyróżnia się negatywnie¹³.

Autorzy projektów nie szanują reguł rządzących językiem polskim. „Błędy gramatyczne, wielopiętrowe zdania, kaskadowe odesłania, nielogiczne definicje – tak wygląda projekt nowelizacji ustaw podatkowych w wersji przygotowanej przez Ministerstwo Finansów” – takie błędy i niedostatki jednego z bardzo obszernych projektów wskazywał prof. J. Bralczyk¹⁴. „Zaplątanie sprzyja nielogiczności. Nielogiczność sprzyja niegrammatyczności. A wszystko to łączy się ze sobą, tworząc niezrozumiałą, piętrową konstrukcję”¹⁵. W odniesieniu do tego samego projektu przedstawiciel Biura Legislacyjnego Kancelarii Sejmu podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych zwracał uwagę na to, że „należy dokonać korekty kilkuset przecinków, żeby zapewnić poprawność językową tekstu.

¹² W. Nykiel, M. Sęk, *Standards, Trends and Challenges of National Tax Legislation*, [w:] *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2015, s. 199 i n.

¹³ P. Strawiński, *Compliance. Prowadzenie biznesu w Polsce to brawura* (wywiad z prof. A. Mariańskim, przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych), „Forbes” 26.03.2020, s. 108 i n.

¹⁴ K. Jędrzejewska, *Prof. Bralczyk: Fiskus oblewa egzamin z języka polskiego* (wywiad), *Gazeta Prawna.pl*, 17.09.2018.

¹⁵ Ibidem.

Należy skorygować wiele odesłań, zapewnić równoległe brzmienie przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto chcemy zaznaczyć, że projekt koliduje z innymi projektami nowelizującymi¹⁶. Można zasadnie stwierdzić, że w takiej sytuacji naruszane są również podstawowe zasady techniki prawodawczej¹⁷.

Nie ma wątpliwości, że w przypadku niezrozumiałego przepisu, podatnika winna chronić zasada *in dubio pro tributario*¹⁸. Przepis taki nie może być też podstawą zastosowania wobec podatnika sankcji.

Zdrowy rozsądek, a także zasady techniki prawodawczej nakazują, by tytuł ustawy był adekwatny do jej treści. Zgodnie z tymi zasadami przedmiot ustawy ujęty w tytule winien być określony możliwie najzwięźle i „w sposób adekwatnie informujący o jej treści”¹⁹. Okazuje się, że nawet tak oczywista reguła może zostać złamana. Oto w lipcu 2016 r. uchwalona została ustawa „o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych”²⁰. Jej przedmiotem jest zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji i tego podatku dotyczą przepisy ustawy. Tytuł ustawy nie ma więc nic wspólnego z jej rzeczywistym przedmiotem i treścią. Na tym tle można postawić pytanie, jak podatnik ma znaleźć tę ustawę w różnych bazach danych. Skala absurdu w tym przypadku jest lepiej widoczna, jeśli wyobrazimy sobie np., że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych ma nowy tytuł, a mianowicie „ustawa o aktywizacji społecznej”.

Projektowi ustawy towarzyszy uzasadnienie, które w myśl art. 34 ust. 2 Regulaminu Sejmu²¹ powinno: „1) wyjaśniać potrzebę i cel wydania ustawy, 2) przedstawiać rzeczywisty stan w dziedzinie, która ma być unormowana, 3) wykazywać różnicę pomiędzy dotychczasowym a projektowanym

¹⁶ Kancelaria Sejmu, Biuro Komisji Sejmowych, Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 370) z dnia 17 października 2018 r., s. 12.

¹⁷ Por. np. §§ 5, 6 i 7 Załącznika „Zasady techniki prawodawczej” do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

¹⁸ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

¹⁹ Por. § 18 Zasad techniki prawodawczej.

²⁰ Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 471).

²¹ Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. M.P. z 2019 r., poz. 1028).

stanem prawnym, 4) przedstawiać przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finansowe i prawne, 5) wskazywać źródła finansowania, jeżeli projekt ustawy pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, 6) przedstawiać założenia projektów podstawowych aktów wykonawczych, 7) zawierać oświadczenie o zgodności projektu ustawy z prawem Unii Europejskiej albo oświadczenie, że przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej”. Jak widać, unormowania regulaminu sprawiają, że uzasadnienie pełni ważną rolę w procesie legislacyjnym. Treść uzasadnienia w zestawieniu z tekstem ustawy pozwala ocenić najważniejsze jej cechy. Niestety zdarza się niekiedy, że uzasadnienie w istotnych kwestiach nie odpowiada warunkom wskazanym w Regulaminie Sejmu²².

Do zasad podatkowych mających największe znaczenie z punktu widzenia praw podatnika należy zasada pewności. Zalicza się ją do zasad techniki podatkowej, ale jej znaczenie daleko wykracza poza techniczne aspekty opodatkowania. Pewność i bezpieczeństwo prawne podatnika ściśle wiążą się z zakresem czasowym działania ustawy, czy szerzej – przepisów podatkowych. Jak pisze A. Gomułowicz, zasada *lex retro non agit* „musi być jednym z fundamentów prawodawstwa podatkowego”²³. W Polsce od 1993 r. „ugruntowała się praktyka interpretacji istoty demokratycznego państwa prawnego jako zespołu zasad, zawierających m.in. takie zasady, jak *lex retro non agit* czy ochrona praw nabytych”²⁴. Niemały jest w tym zakresie dorobek Trybunału Konstytucyjnego (TK). Dziś, po tym, co stało się w Polsce z TK²⁵, problematyka zasady *lex retro non agit* w prawie podatkowym w odniesieniu do konkretnych rozwiązań jest podejmowana w literaturze²⁶. W Niemczech

²² W. Nykiel, *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019, s. 388 i n.

²³ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 30.

²⁴ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001 s. 107; W. Łączkowski, *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Sądownictwo konstytucyjne*, „Studia i Materiały” t. 2, z. 1, Warszawa 1996, s. 71–72.

²⁵ Oświadczenie sędziów Trybunału Konstytucyjnego w stanie spoczynku, <https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1453307,oswiadczenie-22-sedziow-tk-w-stanie-spoczynku.html> (dostęp: 30.12.2020).

²⁶ Por. np. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.

od lat wiąże się zakaz działania prawa wstecz z *Rechtsstaatsprinzip*²⁷. Podobne podejście można spotkać również w innych państwach, choć unormowania prawne i orzecznictwo cechuje pewien stopień zróżnicowania²⁸. Należy podkreślić, że zasada *lex retro non agit* jest elementem kultury prawnej współczesnych państw i ma chronić zaufanie do stanowionego prawa.

Podatnik, a w szczególności podatnik prowadzący działalność gospodarczą, planuje swoje transakcje często w okresach kilkuletnich, co ma duże znaczenie dla rozwoju gospodarczego. Działanie prawa podatkowego wstecz uniemożliwiłoby takie planowanie i tworzenie jakichkolwiek długofalowych koncepcji rozwoju. Niszczyłoby także zaufanie do państwa i funkcjonującego w tym państwie prawa.

Jak wyżej wskazano, TK zasadę ochrony praw nabytych lokował w ramach formuły demokratycznego państwa prawa. Takie rozumienie owej zasady Trybunał potwierdził na gruncie Konstytucji RP z 1997 r. W tej samej formule demokratycznego państwa prawa TK osadził zasadę zabezpieczenia interesów podatnika w toku. „Zasada zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie interesów w toku, a zwłaszcza należytą realizację uprawnień nabytych na podstawie poprzednich przepisów”²⁹. To stanowisko również zostało potwierdzone po wejściu w życie Konstytucji RP.

Dla podatnika duże znaczenie ma ponadto *vacatio legis*, czyli okres, który ma upłynąć między ogłoszeniem ustawy a dniem jej wejścia w życie. Okres ten powinien być wystarczająco długi, by podatnik mógł się przygotować na zmianę unormowań. W tym miejscu warto przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 29 marca 1994 r. (sygn. K 13/93) wskazał, iż ustawodawstwo podatkowe odnoszące się do podatków uiszczanych rocznie „powinno być tworzone nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym”³⁰.

²⁷ D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg–München–Landsberg–Frechen–Hamburg 2011, s. 52.

²⁸ V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague–London–New York 2003, s. 76 i n.

²⁹ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny...*, s. 121.

³⁰ Ibidem, s. 115.

3. Wyżej przeprowadzone krótkie rozważania, mające jedynie sygnalizacyjny charakter, bez wątplenia dowodzą, że szeroko rozumiane procesy stanowienia prawa podatkowego mają olbrzymi wpływ na prawa podatnika i ich ochronę. Taki stan rzeczy prowadzi do wniosku, że procesy te winny być brane pod uwagę w analizach naukowych praw podatnika i ich funkcjonowania, w budowaniu katalogów tych praw i wreszcie w przygotowywaniu projektów aktów prawnych, a w szczególności projektu ustawy mającej charakter karty praw podatnika.

Na zakończenie warto podkreślić, że projekt ustawy Karta Praw Podatnika (druk nr 137), o którym była mowa w opracowaniu, niemało miejsca poświęca stanowieniu prawa podatkowego. W myśl unormowań zawartych w projekcie konsultacje przepisów prawa podatkowego są obowiązkowe, a odnosi się to również do projektów poselskich. Rządowe założenia i projekty przepisów prawa podatkowego są publikowane. W projekcie jest także przepis głoszący, iż prawo nie działa wstecz, chyba że na korzyść podatnika. Podatnika ma chronić odpowiednia *vacatio legis*. Ma on prawo do ochrony praw nabytych i interesów w toku. Ma również prawo do jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego. W związku z tym chroni go też zasada *in dubio pro tributario*, a niezrozumiały przepis nie może być podstawą stosowania sankcji.

Obserwacja praktyki dowodzi, że takie przepisy są potrzebne, gdyż z jednej strony przyczyniłyby się do poprawy jakości naszego prawa podatkowego oraz umożliwiły odpowiednie wyważenie interesu publicznego i prywatnego, z drugiej zaś do wzmocnienia ochrony praw podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Baker P., *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.
- Baker P., Pistone P., *Taxpayers' Rights*, General Report, IFA 2015.
- Bentley D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International 2007.
- Birk D., *Steuerrecht*, Heidelberg–München–Landsberg–Frechen–Hamburg 2011.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.

- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Jędrzejewska K., *Prof. Bralczyk: Fiskus oblewa egzamin z języka polskiego* (wywiad), *Gazeta Prawna.pl*, 17.09.2018.
- Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Łączkowski W., *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Sądownictwo konstytucyjne*, „Studia i Materiały”, t. 2, z. 1, Warszawa 1996.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2015.
- Nykiel W., *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019.
- Nykiel W., Sęk M., *Standards, Trends and Challenges of National Tax Legislation*, [w:] *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2015.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Strawiński P., *Compliance. Prowadzenie biznesu w Polsce to brawura* (wywiad z prof. A. Mariańskim, przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych), „Forbes”, 26.03.2020.
- Thuronyi V., *Comparative Tax Law*, The Hague–London–New York 2003.
- Wilk M., *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Wróblewski J., *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989.

TAXPAYER'S RIGHTS AND TAX LAW MAKING – SELECTED ISSUES

Summary. The proper functioning of the state's financial mechanisms requires efficient financial policy, including tax policy. The predictability of changes in tax law implementing a policy known to taxpayers is consistent with the principle of legal certainty, as it significantly reduces the negative consequences of instability.

As is known, meetings of the Sejm and Senate are public. However, draft tax law provisions and even assumptions preceding these drafts should also be public. On the one hand, this would enable, or at least significantly facilitate, appropriate public consultations, and on the other, it would reduce taxpayers' uncertainty about future law. In the course of work on the draft, care should be taken to ensure the correctness of the legal language and to respect the principles of legislative technique.

Consulting and issuing opinions on draft tax provisions by various entities, including experts, is of great importance for legislative works. Consultations with the participation of taxpayers, representatives of social, self-government and economic organizations as well as professional

self-governments have an impact on the quality of law and promote the proper balance of public and private interests in tax law.

In the event of an incomprehensible provision, the taxpayer should be protected by the *in dubio pro tributario* rule. Such a provision cannot be the basis for applying sanctions to the taxpayer.

One of the most important tax principles from the point of view of taxpayer's rights is the principle of certainty. The taxpayer's legal certainty and security is closely related to the *lex retro non agit* principle. The principles of protecting acquired rights and protecting ongoing interests are also important.

It is worth emphasizing that the draft Taxpayers' Rights Act recently introduced to the Sejm, devotes quite a lot of attention to the provisions on tax law making.

Observation of practice proves that such provisions are needed because they would contribute to improving the quality of our tax law on the one hand and strengthening the protection of taxpayers' rights on the other.

Keywords: taxpayers' rights, charter for taxpayer's rights, tax law legislation, legislation, legislation principles

Mikołaj Kondej*

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU
OPODATKOWANIA NIE OZNACZA ZAKAZU
OPTYMALIZACJI PODATKOWEJ
GŁOSA KRYTYCZNA DO ODMOWY WYDANIA
OPINII ZABEZPIECZAJĄCEJ Z DNIA 28 MAJA 2020 R.
DKP₃.8011.8.2019

Streszczenie. 28 maja 2020 r. Szef KAS odmówił wydania opinii zabezpieczającej dotyczącej możliwości rozpoznania przez podatnika straty na sprzedaży podmiotowi powiązanemu akcji spółki zależnej, których wartość znacząco spadła. Organ argumentował m.in., że dopuszczenie rozpoznania straty podatkowej na takiej sprzedaży pozostawałoby sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. Uznał on, że sprzeczność ta wynika z faktu „zonglowania” przez podatnika aktywami w ramach grupy kapitałowej w celu aktywacji kosztów podatkowych. W niniejszej glosie krytycznej autor wskazuje, że zasadność rozstrzygnięcia Szefa KAS wydanego w analizowanej sprawie budzi wątpliwości. Podważa on w szczególności argumentację organu wskazującą, że rozpoznanie ekonomicznej straty w ramach transakcji z podmiotem powiązaniem pozostaje sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Słowa kluczowe: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, art. 119a Ordynacji podatkowej, korzyść podatkowa, sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, sztuczność, działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, podmioty powiązane

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy w PwC, e-mail: kontakt@mikolajkondej.pl

1. ROZSTRZYGNIĘCIE SZEFA KAS

28 maja 2020 r. SzeF KAS odmówił wydania opinii zabezpieczającej dotyczącej możliwości rozpoznania przez spółkę straty na sprzedaży akcji spółki zależnej na rzecz powiązanej spółki kapitałowej¹. Tym samym stwierdził on, że do wskazanej transakcji może znaleźć zastosowanie klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.

W stanie faktycznym analizowanej sprawy polska spółka kapitałowa (dalej: wnioskodawca) objęła akcje spółki, która realizowała inwestycje poza granicami kraju (dalej: spółka zależna). Inwestycja ta okazał się jednak nietrafiona. Wartość akcji spółki zależnej spadła do około 8% kwoty, za którą wnioskodawca je nabył.

W 2017 r. wnioskodawca zbył akcje spółki zależnej, realizując stratę. Sprzedaż miała miejsce na rzecz spółki siostry wnioskodawcy. Była to spółka, którą spółka matka kupiła od kancelarii prawnej, a następnie dokapitalizowała.

Przed restrukturyzacją spółka sprzedająca pełniła w ramach grupy funkcje zarządcze wobec spółki zależnej i innych podmiotów. Funkcje te przeniesiono równocześnie ze zbyciem wskazanej spółki. Do kupującego, w związku z transakcją, przeszło kilku pracowników, którzy je realizowali.

Rozpatrując, czy transakcja jest objęta klauzulą, SzeF KAS uznał, że głównym celem działania wnioskodawcy była chęć realizacji straty. W szczególności zakwestionował istotność wskazywanego przez podatnika celu realizacji czynności w postaci uzyskania przez niego środków pieniężnych na realizację bieżących zobowiązań spółki. Wskazał bowiem, że skoro spółka matka mogła dokapitalizować nabywcę będącego spółką siostrą wnioskodawcy, umożliwiając mu zakup akcji, to wskazany cel mógł zostać zrealizowany również poprzez bezpośrednio dokapitalizowanie wnioskodawcy.

SzeF KAS wskazał, że na motywacje podatkowe wskazuje też fakt, iż restrukturyzacja pozwoliła na optymalizację podatkową rozliczeń podatkowych sprzedawanej spółki zależnej wobec administracji skarbowej kraju jej siedziby. Organ doszedł do przekonania, że jeżeli restrukturyzacja była motywowana m.in. zagranicznymi względami fiskalnymi, należy założyć, iż przy podejmowaniu decyzji o jej realizacji uwzględniono także powstanie straty w podatku dochodowym od osób prawnych w Polsce.

¹ Informacja dotycząca odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019; SIP: 190158/K.

Szef KAS uznał ponadto, że sposób działania podatnika był sztuczny. Wskazał, że przejście części pracowników wnioskodawcy do nabywcy wskazuje, iż z ekonomicznego punktu widzenia doszło do transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, która jedynie dla celów podatkowych została podzielona na dwie części: sprzedaż akcji / przeniesienie pracowników. Wskazał on również, że cała operacja mogła zostać dokonana w prostszy sposób, poprzez przeprowadzenie podziału wnioskodawcy przez wydzielenie. Uwzględnivszy powyższe, Szef KAS stwierdził, że gdyby nie chęć osiągnięcia korzyści podatkowej, wnioskodawca oraz grupa kapitałowa przeprowadziliby restrukturyzację w inny sposób, co wskazuje na sztuczność przyjętego sposobu działania.

Szef KAS stwierdził też, że osiągnięta przez podatnika korzyść podatkowa pozostaje sprzeczna z przedmiotem i celem art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT². Wskazał on, że chociaż doszło do zbycia akcji, miało ono miejsce w ramach grupy kapitałowej. W ten sposób w grupie tej została wygenerowana tarcza podatkowa, która pozwala na obniżenie zobowiązań podatkowych płaconych przez spółki wchodzące w jej skład bez utraty aktywów posiadanych przez grupę. Podniósł on, że w istocie doszło jedynie do przeniesienia akcji „z kieszeni od kieszeni” w ramach grupy kapitałowej. Zdaniem Szefa KAS skoro spółka zależna nie opuściła, w wyniku zbycia udziałów, grupy, to potrącenie kosztów uzyskania przychodów na tym etapie jest sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy podatkowej.

Korzyść została uznana za sprzeczną z przedmiotem i celem ustawy podatkowej również z tego powodu, że transfer aktywów do kupującego mógł zostać dokonany na wiele innych sposobów, a sprzedaż została wybrana ze względu na to, iż pozwoliła rozpoznać stratę. Szef KAS wywiódł więc sprzeczność korzyści podatkowej ze sztuczności działania podatnika. Wskazał, że „żonglowanie» aktywami w ramach wielu posiadanych spółek i «aktywacja» możliwości potrącenia kosztów uzyskania przychodów nie świadczy o korzystaniu przez Wnioskodawcę z uprawnienia wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT w sposób zgodny z celem i przedmiotem tego przepisu”.

W efekcie powyższych konstatacji Szef KAS doszedł do wniosku, że rozliczenie straty na sprzedaży akcji było unikaniem opodatkowania, objętym przepisami klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406).

2. WARUNKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI W 2017 R.

Przechodząc do oceny orzeczenia, na wstępie należy stwierdzić, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej została wydana w odniesieniu do stanu faktycznego, który miał miejsce w 2017 r. Do analizowanej sprawy znajdują więc zastosowanie przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w brzmieniu ówczesnie obowiązującym, bez uwzględnienia nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r., w istotny sposób zmieniając zakres zastosowania klauzuli³.

W efekcie dla stwierdzenia możliwości zastosowania klauzuli do sprzedaży akcji wymagane pozostawało łącznie stwierdzenie:

- 1) że czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej („warunek głównego celu”),
- 2) że korzyść podatkowa pozostaje w danych okolicznościach sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej („warunek sprzeczności”),
- 3) że sposób działania podatnika był sztuczny, tzn. że w istniejących okolicznościach ten sposób nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej („warunek sztuczności”).

3. WARUNEK GŁÓWNEGO CELU

W pierwszej kolejności w głosie zostanie przeanalizowany warunek głównego celu. Zgodnie z przepisami obowiązującymi w 2017 r. warunkiem zastosowania klauzuli pozostawało to, by czynność była dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

W informacji szefa KAS zawarto informacje, że zdaniem podatnika sprzedaż akcji służyła:

- 1) zapewnieniu klarownego rozdzielenia funkcji pomiędzy spółkami z grupy kapitałowej,
- 2) istotnemu zmniejszeniu ryzyka gospodarczego wnioskodawcy poprzez przeniesienie z wnioskodawcy na nabywcę pakietu akcji udzielonych gwarancji związanych z działalnością spółki zależnej,

³ Zmiany te omawiam w innym artykule: M. Kondej, *Zmiany w klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wchodzące w życie w 2019 r.*, „Praktyka Podatkowa” 2018, nr 1, s. 4–19.

- 3) dywersyfikacji poziomu i profilu ryzyka umożliwiającego efektywne zarządzanie ryzykiem operacyjnym i inwestycyjnym,
- 4) oddzieleniu funkcji zarządzania holdingowego i zarządzania operacyjnego,
- 5) zwiększeniu możliwości finansowania zewnętrznego nowych projektów, zwiększeniu potencjału oraz zmniejszeniu ograniczeń w stosowaniu zabezpieczeń finansowych,
- 6) uzyskaniu środków pieniężnych pozwalających na regulowanie bieżących zobowiązań.

Odnosząc się do powyższego, Szef KAS „z celów gospodarczo relewantnych dla dokonania czynności odpłatnego zbycia pakietu akcji E. [tzn. spółki zależnej – dop. M.K.] [...] wyłączył realizację planu działania ustalonego przez spółkę-matkę, gdyż ten cel – sam w sobie – nie jest celem gospodarczym”. Uwaga ta nie została szerzej wyjaśniona. Nawiązując do niej, można stwierdzić jedynie, że działania wskazane przez wnioskodawcę, takie jak rozdzielenie funkcji, zmniejszenie ryzyka gospodarczego działalności czy dywersyfikacja poziomu ryzyka, mieszczą się w pojęciu celu gospodarczego, które to pojęcie należy rozumieć szeroko⁴. Kwestią dyskusyjną może jednak pozostawać, czy w przypadku transakcji wewnątrzgrupowych istnienie celu gospodarczego powinno być analizowane z punktu widzenia konkretnego podatnika, czy też konieczne jest szersze spojrzenie – uwzględniające to, że działanie podjęte przez podatnika może być elementem realizacji szerszej strategii grupy kapitałowej. Kwestia ta, ze względu na jej złożoność, zostanie pozostawiona poza przedmiotem dalszych rozważań.

Szef KAS, rozstrzygając wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej, odniósł się również do wskazanego przez podatnika motywu działania w postaci dążenia, poprzez sprzedaż akcji, do pozyskania środków finansowych. Szef KAS motyw ten uznał za nieistotny, wskazując, że wskazany cel mógł zostać osiągnięty w inny sposób. Organ wskazał, iż świadczy o tym fakt, że w analizowanej sprawie spółka matka zamiast podjętych działań w postaci dokapitalizowania podmiotu, który dokonał zakupu akcji od wnioskodawcy, mogła równie dobrze bezpośrednio dokapitalizować kupującego.

Logika wskazanego wywodu jest niewątpliwie przekonująca. Kontrowersyjny pozostaje jednak kontekst, w jakim został on przywołany. Istnienie alternatywnej drogi osiągnięcia przez podatnika określonego celu

⁴ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 74.

gospodarczego nie świadczy bowiem o tym, że czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a co najwyżej wskazuje na sztuczność sposobu działania podatnika. Kryteria głównego celu i sztuczności mają charakter rozdzielny. Weryfikacja, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, wymagała, na gruncie stanu prawnego obowiązującego w 2017 r., zwerifikowania, czy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika pozostają mało istotne. Fakt, że podatnik mógł uzyskać dokapitalizowanie w inny sposób, nie świadczy o tym, iż uzyskanie takiego dofinansowania nie było istotnym motywem dla decyzji o sprzedaży akcji. Stanowi jedynie mocny argument, że w istniejących okolicznościach taki sposób nie zostałby zastosowany przez podmiot dążący do uzyskania dofinansowania, a kierujący się celami innymi niż rozliczenie straty. Argument Szefa KAS może więc wskazywać na spełnienie warunku sztuczności, ale pozostaje to bez znaczenia dla oceny, czy głównym celem działania podatnika pozostawało osiągnięcie korzyści podatkowej.

Podkreślenia wymaga, że w stanie prawnym obowiązującym w 2017 r., inaczej niż obecnie, dla zastosowania klauzuli motywacja w postaci dążenia do osiągnięcia korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności musiała mieć charakter nadrzędny. Jeżeli więc podatnik wskazał istotny ekonomicznie motyw dla dokonania czynności, norma antyabuzyjna nie znajdowała zastosowania. Dopiero od 2019 r. klauzulę można zastosować także w sytuacjach, w których osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności⁵.

Powyższe nie oznacza oczywiście, że ocena Szefa KAS w zakresie tego, iż osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym celem działania podatnika, jest nietrafna. Przywołane w informacji argumenty za takim stanowiskiem są jednak, w świetle poczynionych uwag, niewystarczające dla jej potwierdzenia.

4. WARUNEK SPRZECZNOŚCI

Drugim z warunków, który należy zbadać dla oceny, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje zastosowanie, jest warunek sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

⁵ Warto przy tym wskazać, że to, jak rozumieć wskazany warunek na gruncie znove-lizowanych przepisów, też nie jest zupełnie jasne.

Już na wstępie należy zwrócić uwagę, że warunek sprzeczności ma, w pewnym sensie, charakter nadrzędny wobec warunku sztuczności. Powyższe wynika z tego, iż zarówno na gruncie historycznej, jak i obecnie obowiązującej definicji sztuczności sztuczne jest takie działanie, które nie zostałoby zrealizowane w danej formie, gdyby podatnik przy wyborze formy tego działania kierował się motywacją inną niż osiągnięcie korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności. *A contrario*, jeżeli podatnik wybiera sposób działania, kierując się chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej zgodnej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, to nie działa w sposób sztuczny. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że w rozstrzygnięciu Szefa KAS sprzeczność jest, w znacznym zakresie, wywodzona ze sztuczności działania podatnika. W szczególności organ najpierw ocenia sztuczność, by dopiero potem ocenić sprzeczność. Działanie to może być uznane za niepoprawne metodologicznie⁶. Przepisy jasno wskazują bowiem, że dokonanie oceny, czy mamy do czynienia z działaniem sztucznym, wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy i w jakim zakresie doszło do powstania korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności.

Dla ustalenia, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje zastosowanie, należy więc się zastanowić, czy w analizowanym stanie faktycznym rozpoznanie przez podatnika straty na sprzedaży akcji pozostawało sprzeczne z celem ustawy podatkowej. Przepisem pozostającym osiłą sporu w analizowanej sprawie jest art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT. W brzmieniu obowiązującym w 2017 r. stanowił on, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów „wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych [...] wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych”.

Szef KAS w wydanym rozstrzygnięciu zgodził się z wnioskodawcą, że rolę wskazanego przepisu jest przesunięcie w czasie możliwości potrącenia kosztów uzyskania przychodów związanych z nabyciem akcji do momentu ich zbycia. Jest to stanowisko trafne. Istotą art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT pozostaje odroczenie momentu rozpoznania kosztu do chwili, gdy podatnik osiąga związany z nim przychód. Mamy tu więc w istocie do czynienia

⁶ W tym kontekście warto jednak zwrócić uwagę, że część autorów, w tym B. Kuźniacki, wskazuje, iż odwołanie się w przesłance sztuczności do sprzeczności jest nieracjonalne (B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7, s. 31).

z pewnym doprecyzowaniem ogólnej zasady, że koszty bezpośrednio rozpoznaje się dopiero w momencie osiągnięcia związanego z nimi przychodu.

Szef KAS, jak się wydaje, nie miał też wątpliwości co do okoliczności towarzyszących powstaniu samej straty. Z przywołanej przez niego argumentacji stosunkowo jasno wynika, że nie widziałby on problemu w jej rozpoznaniu, gdyby transakcja sprzedaży została zrealizowana z niepowiązanym podmiotem trzecim.

Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem ustawy podatkowej organ podatkowy postrzega w tym, że wnioskodawca dokonał transakcji w ramach grupy kapitałowej. Argumentuje on, że zrealizowana transakcja, patrząc na nią z perspektywy grupy, nie zmieniła w żaden istotny sposób sytuacji prawnej, biznesowej i właścicielskiej spółki zależnej. Wskazuje, że w istocie doszło do przeniesienia spółki zależnej „z kieszeni do kieszeni”. W efekcie podnosi, że skoro grupa kapitałowa nie utraciła własności akcji, to w istocie nie możemy mówić o ich zbyciu.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że przepisy ustawy o CIT nie dają podstaw do rozpatrywania skutków zdarzeń gospodarczych z perspektywy grupy kapitałowej jako pewnej całości. Wynik podatkowy ustala się, zgodnie z tymi przepisami, zasadniczo odrębnie dla każdej jednostki (podatnika). Wynik ten ma odzwierciedlać indywidualny rezultat zrealizowanych przez daną jednostkę operacji gospodarczych, w tym tych dokonanych z innymi spółkami z grupy kapitałowej, w skład której wchodzi podatnik. Jedyny przewidziany przepisami wyjątek przewidujący „grupową” kalkulację podatku dochodowego stanowią rozliczenia w ramach tzw. podatkowej grupy kapitałowej, z którą w analizowanej sprawie nie mamy do czynienia. W efekcie decydujące znaczenie przy ocenie podatkowych skutków transakcji winna mieć analiza ich skutków z punktu widzenia konkretnego podatnika, a nie grupy kapitałowej, do której on należy.

Przekładając powyższe na grunt analizowanej sprawy, należy stwierdzić, że z punktu widzenia wnioskodawcy doszło do faktycznego zbycia i przeniesienia własności akcji. Spółka sprzedająca utraciła bezpowrotnie ten składnik aktywów. W zamian otrzymała określone środki pieniężne. Otrzymana kwota nie ulegnie w przyszłości zmianie. Wnioskodawca, jako podatnik CIT, „zamknął” więc swoją inwestycję w akcje. W świetle celu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT zasadne wydaje się zatem rozpoznanie, w rachunku podatkowym wnioskodawcy, wyniku na transakcji. Skoro celem art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT zidentyfikowanym przez Szefa KAS jest odroczenie momentu rozpoznania kosztu do chwili osiągnięcia przychodu,

a przychód taki został osiągnięty przez wnioskodawcę w momencie zbycia akcji, zasadne pozostaje umożliwienie mu rozpoznania kosztu.

Fakt, że podatnik dokonał zbycia akcji spółce powiązanej nie powinien, w mojej ocenie, wpływać na jego prawo do rozpoznania kosztu. Potwierdzeniem tej tezy może być analiza sytuacji odwrotnej do tej, która stała się przedmiotem wniosku. Załóżmy hipotetycznie, że wartość akcji, które zakupił podatnik, nie spadła, ale wzrosła. Następnie podatnik, w ramach takiej samej transakcji jak analizowana w rozstrzygnięciu szefa KAS, dokonuje ich sprzedaży w ramach grupy kapitałowej. W takiej sytuacji trudno mieć wątpliwości, że opodatkowanie uzyskanego przez podatnika przychodu nie godzi w cel art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT. Jest tak, mimo że do transakcji również dochodzi w ramach grupy kapitałowej. Powstaje więc wątpliwość, czy cel przyświecający art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT uzasadnia to, by w wyniku podatkowym rozpoznawać dochód na transakcjach sprzedaży akcji w ramach grupy kapitałowej, ale pozbawiać podatnika prawa do rozpoznania straty na takich transakcjach. Trudno mi dostrzec argumenty, które przemawiałyby za takim zróżnicowaniem.

Istotną kwestią, która powinna być przeanalizowana w ramach badania zgodności rozpoznania korzyści z celem art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT, jest też to, kiedy, jeżeli nie w momencie sprzedaży akcji w ramach grupy kapitałowej, podatnikowi miałyby przysługiwać prawo rozpoznania wyniku na takiej transakcji. Szef KAS argumentuje, że prawo do rozpoznania straty powinno powstawać dopiero w momencie zbycia akcji mającego ekonomiczne znaczenie. Nie dostrzegam jednak w ustawie o CIT czy Ordynacji podatkowej przepisów, które dawałyby wnioskodawcy prawo rozpoznania straty w momencie innym niż moment ich faktycznego zbycia.

Warto zwrócić uwagę, że przyznanie w analizowanej sprawie podatnikowi prawa do rozpoznania straty pozostaje zgodne z celem ustawy podatkowej jako pewnej całości. Jak wskazuje sama nazwa podatku dochodowego od osób prawnych, obciąża on dochód podatnika. Punktem wyjścia przy ustalaniu kwoty zobowiązania podatkowego jest z tego powodu różnica pomiędzy uzyskanymi przez podatnika przysporzeniami a wydatkami, które poniósł on w celu ich osiągnięcia⁷. W analizowanej sprawie

⁷ Zob. bardziej szczegółowo: H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3, s. 30–31; eadem, *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 39–55; M. Kondej, *Jeszcze o koszcie jako wydatku związanym z przychodami. Racjonalność działania podatnika*

rozpoznanie wyniku podatkowego na sprzedaży prowadzi do uwzględnienia w rachunku podatkowym podatnika tak rozumianego, ekonomicznego wyniku transakcji, co odzwierciedla cel ustawy o CIT.

W efekcie, moim zdaniem, rozpoznanie faktycznie poniesionej ekonomicznej straty na sprzedaży akcji w momencie definitywnego wyzbycia się przez spółkę tych akcji nie pozostaje w sprzeczności z przedmiotem i celem art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT. Rolą tego przepisu jest bowiem odroczenie momentu rozpoznania kosztu do chwili zakończenia inwestycji w dany instrument. W analizowanej sprawie podatek inwestycje w akcje spółki zależnej zakończył, osiągnął przychód z tego tytułu, powinien mieć więc prawo do rozpoznania korespondującego z tym przychodem kosztu.

5. WARUNEK SPRZECZNOŚCI A SZTUCZNOŚĆ

Szef KAS wskazuje, że sprzeczność korzyści podatkowej wynika ze sztuczności działania podatnika. Jego argumentacja sprowadza się do tego, iż racjonalnie działający podmiot, który nie kierowałby się chęcią rozliczenia straty, nie dokonałby takiej transakcji.

Odnosząc się do powyższego, należy stwierdzić, że podatek na gruncie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma prawo wyboru optymalnej podatkowo formy realizacji swoich działań gospodarczych⁸. Granicę tego uprawnienia stanowi zakaz dokonywania działań sztucznych, prowadzących do uzyskania korzyści, które są sprzeczne z celem przepisów ustawy⁹.

Przesłanki sprzeczności i sztuczności niewątpliwie pozostają ze sobą powiązane¹⁰. Istotą sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej pozostaje to, że na skutek dokonanych przez

jako przesłanka rozpoznania kosztu podatkowego, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4, s. 95–97.

⁸ Zob. m.in. Uchwała Nr 1 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 2 marca 2020 r., pkt 36; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 11 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3242/18 (wszystkie przytoczone wyroki są dostępne na: orzeczenia.nsa.gov.pl).

⁹ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

¹⁰ Tak też m.in.: H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”..., s. 34; B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR*..., s. 28; Uchwała Nr 1 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 2 marca 2020 r., pkt 57; wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3242/18; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

podatnika czynności zastosowanie znajduje nieadekwatny do danego stanu faktycznego przepis, tj. przepis, który w świetle jego celu nie powinien dotyczyć transakcji danego typu¹¹. Doprowadzenie do zastosowania „nieadekwatnego” przepisu możliwe pozostaje przez dokonanie czynności sztucznych, a więc, w pewnym uproszczeniu, czynności niemających uzasadnienia gospodarczego – takich, których nie dokonałby racjonalny podatnik. Związek pomiędzy przesłankami sprzeczności i sztuczności wyraża się zatem w tym, że czynności sztuczne mogą prowadzić do sprzeczności. Nawet jednak gdy podatnik realizuje określone działania wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, nie oznacza to, że są to działania sprzeczne z przedmiotem czy celem ustawy¹². Dobłą ilustracją tego wydaje się analizowana sprawa.

Jak już wskazywano, ogólnym założeniem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pozostaje opodatkowanie faktycznego dochodu podatnika. W efekcie, jeżeli podatnik dokonuje, tak jak w sprawie rozstrzyganej przez Szefa KAS, faktycznej sprzedaży składnika aktywów ze stratą i wyzbywa się definitywnie jego własności, rozpoznanie straty (różnicy pomiędzy otrzymaną ceną sprzedaży a wydatkami na nabycie aktywów) nie narusza celu ustawy. Brak też w analizowanym przypadku sprzeczności takiego działania z którymkolwiek z przepisów szczególnych, które potencjalnie mogłyby wprowadzać wyjątki od ogólnej zasady, że przedmiotem opodatkowania jest dochód. O nadużyciu, w przypadku sprzedaży aktywów ze stratą, moglibyśmy mówić dopiero przy przekroczeniu określonego

¹¹ Podobnie argumentuje Szef KAS w części opinii zabezpieczających, argumentując: „Sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu należy dopatrywać się w takich sytuacjach, w których podatnik poprzez sztuczne działania doprowadził do zastosowania lub niezastosowania norm skutkujących efektem podatkowym nieadekwatnym do charakteru realizowanych działań gospodarczych. Przy czym adekwatność skutków podatkowych realizowanych działań należałoby oceniać przez pryzmat sztucznie zastosowanych lub ominiętych przepisów prawa, jak i pod kątem założeń konstrukcyjnych danego podatku, a także rozbieżności pomiędzy ekonomicznymi i podatkowymi skutkami działań w danych okolicznościach” – zob. m.in. Informacje Szefa KAS o wydaniu / odmowie wydania opinii zabezpieczającej: z 3 sierpnia 2020 r. (DKP3.8011.8.2020), z 22 czerwca 2020 r. (DKP2.8011.19.2019), z 9 czerwca 2020 r. (DKP3.8011.17.2019), z 30 kwietnia 2020 r. (DKP2.8011.20.2019).

¹² Tak też m.in.: H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”..., s. 33; B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR*..., s. 29; M. Kondej, T. Cebula, *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis/el.

poziomu sztuczności, np. gdyby wyzbycie się władztwa nad składnikiem majątku miało charakter pozorny, w potocznym rozumieniu tego pojęcia¹³, np. umowa przewidywałaby prawo jego odkupu, a równocześnie umożliwia spółce dalszą kontrolę nad spółką zależną i czerpanie profitów z jej działalności.

Szef KAS w odmowie wydania opinii argumentuje, że bardziej adekwatnym sposobem realizacji celu gospodarczego spółki niż przeprowadzona sprzedaż akcji byłby podział przez wydzielenie. Wywodząc sprzeczność ze sztuczności, w istocie argumentuje on, że podatnik, dokonując sprzedaży, a nie podziału przez wydzielenie, doprowadził do zastosowania nieadekwatnego przepisu prawa podatkowego. W takim ujęciu korzyść, jak się wydaje, miałaby pozostawać sprzeczna z przedmiotem przepisu przewidującego neutralność podatkową podziału przez wydzielenie, który podatnik „sztucznie ominął”.

W tym kontekście należy zwrócić jednak uwagę, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie nałożyła na podatnika obowiązku realizacji czynności gospodarczych w taki sposób, który wiąże się dla niego z najwyższym obciążeniem podatkowym. Okoliczność ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA i opiniach rady ds. unikania opodatkowania¹⁴. Jeżeli podatnik ma możliwość osiągnięcia określonego celu gospodarczego na wiele różnych sposobów, to z faktu, że dokonał wyboru tego, który wiąże się z najmniejszym obciążeniem podatkowym, nie wynika jeszcze sprzeczność osiągniętej w ten sposób korzyści z przepisami, które nie znalazły, na skutek dokonanego wyboru, zastosowania¹⁵. Przykładowo jest dość oczywiste, że gdy podatnik emituje obligacje, żeby nie płacić PCC od pożyczki, to nie oznacza to, że brak zapłaty PCC pozostaje sprzeczny z przedmiotem i/lub celem ustawy o PCC.

Tam, gdzie przepisy przewidują odmienne zasady opodatkowania różnych czynności, które prowadzą do osiągnięcia zbliżonego celu gospodarczego, fakt,

¹³ Działania mające na celu optymalizację podatkową nie stanowią czynności pozornych w sensie prawnym, co szczegółowo wywodzę w innej publikacji: M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2017, s. 243–263.

¹⁴ Uchwała Nr 1 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 2 marca 2020 r., pkt 36.

¹⁵ Podobnie: A. Werner, *Istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, LEX/el.; A. Ladziński, *Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 25.

że podatnik decyduje się na realizację czynności korzystniejszej podatkowo, nie prowadzi do sprzeczności. Decyzją ustawodawcy pozostaje to, że sprzedaż i podział przez wydzielenie mają odmiennie konsekwencje podatkowe. W tym przypadku zastosowanie do działania podatnika zależnie od wybranej przez niego formy transakcji właściwych przepisów pozostaje zgodne, a nie sprzeczne, z ich przedmiotem i celem¹⁶.

Sprzeczność na skutek sztuczności wystąpi tylko wtedy, gdy zastosowanie znajdą przepisy niewłaściwe, jeśli wziąć pod uwagę m.in. treść ekonomiczną transakcji. Dla stwierdzenia sprzeczności występujące w transakcji elementy sztuczne muszą być więc tego rodzaju, by wskazywać na to, że podatnik w istocie dokonał innej transakcji, niżby to wynikało z nadanej jego czynnościom formy prawnej, oraz że ta „inna transakcja” powinna być odmiennie opodatkowana¹⁷. Gdy podatnik wybiera formę transakcji odpowiadającą jej treści ekonomicznej i stosuje właściwe do tej formy transakcji przepisy podatkowe, przesłanka sprzeczności nie jest spełniona.

6. WARUNEK SZTUCZNOŚCI

Brak sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, jak już wcześniej wskazywałem, na gruncie literalnego brzmienia polskich przepisów oznacza brak możliwości uznania działania podatnika za sztuczne. Mimo to przesłankę sztuczności warto odrębnie skomentować.

Przypomnijmy, że sztuczny jest taki sposób działania, który w istniejących okolicznościach nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W dalszych analizach będę pomijał powiązanie pomiędzy warunkami sztuczności i sprzeczności, uznając, że każdy sposób działania motywowany podatkowo jest sztuczny niezależnie od tego, czy osiągnięta korzyść podatkowa jest, czy też nie jest sprzeczna z celem ustawy podatkowej.

¹⁶ GAAR jest normą antyabuzywną. Jego stosowanie nie może prowadzić do podważenia istoty przepisów prawa podatkowego (zob. B. Kuźniacki, *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/>, dostęp: 14.08.2020).

¹⁷ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

W głosowanej sprawie sztuczność można oceniać na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, można się zastanawiać, czy podatnik, gdyby nie korzyść podatkowa, w ogóle zrealizowałby jakąkolwiek transakcję. Dane zawarte w informacji o odmowie wydania opinii zabezpieczającej nie pozwalają jednoznacznie ocenić tej kwestii. Jeżeli podatnik na skutek sprzedaży akcji uzyskał środki finansowe, które faktycznie były mu niezbędne do regulowania zobowiązań, z sytuacją tą niewątpliwie nie mielibyśmy do czynienia.

W tym kontekście podkreślenia wymaga to, że w stanie prawnym obowiązującym w 2017 r. tak długo, jak podatnik wskazał choćby nieistotne cele podatkowe czynności, organ podatkowy nie był uprawniony do całkowitego pominięcia skutków podatkowych transakcji. Możliwość pominięcia skutków podatkowych transakcji przewidywał bowiem wówczas jedynie art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej, który znajdował zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem czynności. Dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r. w art. 119a § 3 wskazano, że czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania, co literalnie interpretując przepis, pozwala pomijać organom przy wymiarze podatku nawet te czynności podatnika, które miały określone, acz nieistotne, uzasadnienie gospodarcze.

Drugim aspektem oceny sztuczności jest konieczność weryfikacji, czy rozsądnie działający podatnik w celu realizacji określonych celów nie dokonałby transakcji innej niż ta, która faktycznie została zrealizowana. W tym zakresie SzeF KAS argumentuje, że właściwsze od nabycia przez spółkę matkę nowej spółki, wniesienia do niej wkładu i jej dofinansowania, a następnie nabycia przez taką spółkę akcji od wnioskodawcy, byłoby przeprowadzenie przez wnioskodawcę podziału przez wydzielenie i przeniesienie akcji, wraz z pracownikami, do nowo utworzonej spółki.

Nie przekonuje mnie ten argument. Po pierwsze, proces podziału przez wydzielenie wydaje się wielokrotnie trudniejszy i bardziej czasochłonny niż proces nabycia, dokapitalizowania spółki, a następnie zawarcia umowy sprzedaży. Po drugie, podział przez wydzielenie nie zapewniłby realizacji deklarowanego przez wnioskodawcę celu w postaci uzyskania środków finansowych na spłatę jego zobowiązań.

Sztuczność zrealizowanej transakcji jest więc wątpliwa, nawet pomijając to, że na gruncie definicyjnym sztuczność występuje tylko wtedy, gdy zaistnieje sprzeczność.

7. KONKLUZJE

W ujęciu jednostkowym poczynione w niniejszej głosie spostrzeżenia pozwalają podać w wątpliwość prawidłowość rozstrzygnięcia Szefa KAS odnośnie do odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Bazując na danych zawartych w opublikowanej informacji, można się zastanawiać, czy rzeczywiście sprzedaż akcji spełniała którykolwiek z trzech omówionych warunków zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁸.

W szerszej perspektywie poczynione przemyślenia wskazują na to, jak ważne pozostaje odrębne analizowanie, czy spełniona pozostaje każda z przesłanek zastosowania klauzuli¹⁹. Mimo że pomiędzy wskazanymi przesłankami istnieją liczne związki, a ich precyzyjne rozgraniczenie dla potrzeb teoretycznych jest trudne, praktyka pokazuje, że każda z nich powinna być analizowana oddzielnie.

Powyzsza uwaga dotyczy w szczególności przesłanek sprzeczności i sztuczności. Przesłanka sprzeczności nie jest bowiem przesłanką samospełniającą się, gdy wykaże się sztuczność²⁰. W szczególności fakt, że podatnik, podejmując decyzję, kieruje się chęcią uzyskania korzyści podatkowej, nie pozwala na automatyczne przyjęcie, iż korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, gdyż ustawa przewiduje odmienne zasady opodatkowania różnych stanów faktycznych. Tak długo, jak działanie podatnika sprowadza się do wyboru optymalnego podatkowo instrumentu służącego realizacji określonego celu gospodarczego, brak podstaw do stwierdzenia, że jest ono sprzeczne z przedmiotem i celem przepisów, które nie znajdują, na skutek dokonania tego wyboru, zastosowania²¹.

¹⁸ Należy przy tym zastrzec, iż stosownie do art. 119zda § 2 Ordynacji podatkowej wydana informacja stanowi jedynie zwięzły opis poddanej pod opinię czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Z tego względu autor swoją ocenę opiera tylko na analizie treści opublikowanej informacji.

¹⁹ Teza ta właściwie nie budzi wątpliwości w doktrynie, zob. np. J. Jankowski, *Konstytucyjność klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 5, s. 29; H. Filipczyk, *„Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”...*, s. 33–34; M. Guzek, M. Stefaniuk, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, s. 40.

²⁰ Zob. też M. Kondej, T. Cebula, *Dlaczego przesłanki...*

²¹ Podobnie uważa M. Stefaniak, który wskazuje, że „sposób działania nie może być uznany za sztuczny, jeżeli przyjęta konstrukcja osiągnięcia tego celu [celu gospodarczego] nie cechuje się nadmierną zawilnością i brakiem celu gospodarczego” (M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5, s. 24).

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, zarówno w historycznym, jak i obecnym brzmieniu, nie zabrania podatnikowi realizowania transakcji tylko po to, by osiągnąć korzyść podatkową, tak długo, jak osiągnięcie tej korzyści nie narusza celu przepisów. Jak bowiem słusznie wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny: „celem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest [...] odebranie podatnikowi możliwości legalnego zminimalizowania wysokości płaconych przez niego podatków (optymalizacja podatkowa), ale ograniczenie możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych w przypadku, gdy podatnik będzie podejmował w tym celu działania sztuczne, niezajdujące uzasadnienia ekonomicznego, **a jednocześnie** [podkreśl. M.K.] sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy podatkowej”²². Podatnik, który poniósł ekonomiczną stratę na inwestycji, może więc zrealizować ją dla celów podatkowych, sprzedając posiadane akcje.

BIBLIOGRAFIA

- Cebula T., Kondej M., *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis/el.
- Filipczyk H., *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2.
- Filipczyk H., *„Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Guzek M., Stefaniuk M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.
- Jankowski J., *Konstytucyjność klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 5.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2017.
- Kondej M., *Jeszcze o koszcie jako wydatku związanym z przychodami. Racjonalność działania podatnika jako przesłanka rozpoznania kosztu podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018.
- Kondej M., *Zmiany w klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wchodzące w życie w 2019 r.*, „Praktyka Podatkowa” 2018, nr 1.
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7.

²² Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

- Kuźniacki B., *The Polish GAAR is Just a GAAR! Why the Head of the National Revenue Administration Thinks Differently?*, Kluwer International Tax Blog, <http://kluwertaxblog.com/2020/08/04/the-polish-gaar-is-just-a-gaar-why-the-head-of-the-national-revenue-administration-thinks-differently/> (dostęp: 14.08.2020).
- Ladziński A., *Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1.
- Stefaniak M., *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5.
- Werner A., *Istota unikania opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018, LEX/el.

GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE (GAAR) DOES NOT MEAN PROHIBITION OF TAX OPTIMIZATION. ADVERSE GLOSS TO DECISION REFUSING ISSUING PROTECTIVE OPINION OF 28 MAY 2020 (DKP3.8011.8.2019)

Summary. On 28 May 2020 the Head of Polish Revenue Administration refused to issue protective opinion under general anti-avoidance rule (GAAR) regarding taxpayer right to recognize taxable loss on sale of shares in a subsidiary. The transaction took part between related parties. The loss was result of a significant drop in market value of the subsidiary shares due to business fail of this entity. The tax authority argued that, in given circumstances, recognition of loss on sale remains contrary to the object and purpose of the tax law due to the fact that intra-group transactions should not be utilized to manipulate taxable revenue. In the article the author challenges correctness of such argumentation. He claims that recognition of actual economical loss, as a result of sale of shares to related party, remains in line with the aim and spirit of the tax law.

Keywords: general anti-avoidance rule, GAAR, Article 119 of the tax ordinance, tax advantage that defeats the object or purpose of the law, non-genuine arrangement, related parties

Aneta Nowak-Piechota*

„GORSZE JEST WROGIEM ZŁEGO”, CZYLI „NAPRAWIANIE” BŁĘDÓW LEGISLACYJNYCH NA PRZYKŁADZIE REGULACJI DOTYCZĄCEJ PODATKU OD WYJŚCIA

Streszczenie. Celem artykułu jest ocena wprowadzonego do polskiego systemu prawnego w 2019 r. podatku od wyjścia od osób fizycznych, z uwzględnieniem przede wszystkim modelu jego płatności. To właśnie ten element konstrukcji *exit tax* ma najistotniejsze znaczenie dla ustalenia zgodności całej analizowanej regulacji z prawem Unii Europejskiej oraz zasadami i wartościami konstytucyjnymi. W tym zakresie na szczególną uwagę zasługuje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2019 r. przedłużające termin płatności podatku od wyjścia w przypadku osób fizycznych, stanowiące przykład wyjątkowo nieudanej i prawnie wadliwej próby „naprawiania” wcześniejszych błędów ustawodawcy.

Słowa kluczowe: podatek od wyjścia, niezrealizowane zyski kapitałowe, ulgi w zapłacie podatku, odroczenie płatności podatku

1. WPROWADZENIE

1 stycznia 2019 r. wprowadzono do polskiego ustawodawstwa tzw. podatek od wyjścia (*exit tax*). Regulacja ta została przyjęta na grunt przepisów o podatkach dochodowych¹ mocą Ustawy z dnia 23 października 2018 r.

* Adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, radca prawny, członek Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego, e-mail: anowak@wpia.uni.lodz.pl

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.), dalej u.p.d.o.f.; ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw². Zaadaptowanie tej konstrukcji do polskiego systemu prawnego związane było z obowiązkiem implementacji postanowień dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego³, w odniesieniu do art. 5 regulującego opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Głównym celem powołanej dyrektywy, na co bezpośrednio wskazuje jej tytułu, jest chęć zapobiegania przypadkom unikania opodatkowania. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej, cel ten przyświecał też polskiemu ustawodawcy w związku z implementacją przepisów o podatku od wyjścia. W powołanym uzasadnieniu zwrócono uwagę na obowiązek takiego zaprojektowania regulacji nowelizującej u.p.d.o.f. i. u.p.d.o.p. w zakresie *exit tax*, by pozostawała w zgodzie z wytycznymi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) dotyczącymi kształtu tego podatku. Należy przy tym zauważyć, że dyrektywa ATA przewiduje obowiązek objęcia podatkiem od wyjścia jedynie podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Polski prawodawca poszedł jednak o krok dalej, rozszerzając zakres podmiotowy omawianej regulacji także na osoby fizyczne. Uzasadnieniem takiego rozwiązania jest, w opinii projektodawcy, powinność respektowania konstytucyjnej zasady równości.

Trzeba zauważyć, że po wejściu w życie przepisów o podatku od wyjścia pojawiły się w literaturze głosy krytykujące poszczególne elementy tej regulacji⁴. W szczególności dotyczyło to zasadności i kształtu opodatkowania tym podatkiem osób fizycznych. Zwracano bowiem uwagę na niezgodność wprowadzonych przepisów z prawem Unii Europejskiej (UE) i polską Konstytucją⁵, nadmierny fiskalizm, co w konsekwencji nie ma nic

o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865), dalej: u.p.d.o.p.

² Dz.U. z 2018 r., poz. 219, dalej: ustawa nowelizująca.

³ Dz.Urz. UE L 193 z dnia 21 lipca 2015 r., s. 1 ze zm., dalej: dyrektywa ATA.

⁴ Zob. m.in. A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 34–40, a także mniejsze publikacje w dziennikach branżowych.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

wspólnego z zapewnieniem realizacji głównego celu przepisów, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Wydaje się, że Minister Finansów dostrzegł ten problem, decydując się, po pół roku obowiązywania przepisów, na wydanie Rozporządzenia z dnia 27 czerwca 2019 r. w sprawie przedłużenia terminu do wpłaty przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków⁶. Rozporządzenie to zmienia *de facto* model płatności podatku, co pośrednio ingeruje w podstawowe elementy konstrukcji tej daniny. Zabieg ten częściowo i doraźnie stwarza iluzję zgodności przepisów o podatku od wyjścia z prawem UE, a także Konstytucją RP. Trzeba bowiem brać pod uwagę, że to właśnie przyjęty model płatności *exit tax*, a przede wszystkim możliwość jej odroczenia (będąca swoistą ulgą w zapłacie podatku) pozwala na ocenę tej regulacji z punktu widzenia wytycznych TSUE oraz zasad i wartości konstytucyjnych.

2. MODELE PŁATNOŚCI PODATKU OD WYJŚCIA

W klasycznym ujęciu w przypadku opodatkowania osób fizycznych zdarzenie powodujące opodatkowanie w podatku od wyjścia związane jest ze zmianą rezydencji podatkowej (inaczej emigracją bądź wyjściem)⁷. Co do zasady obowiązek podatkowy ujawnia się w momencie poprzedzającym utratę statusu rezydenta przez podatnika w określonym państwie⁸. Jak podkreślono we wstępie, zasadnicze jest jednak określenie modelu płatności danego podatku. W tym kontekście wyróżniamy następujące sposoby płatności: natychmiastową (wówczas mamy do czynienia z *immediate exit tax*) oraz odroczoną (*deferred exit tax*).

System natychmiastowy charakteryzuje się tym, że podatek jest określany i płacony „w momencie wyjścia”, tzn. z uwzględnieniem odpowiedniego terminu na dokonanie zapłaty (np. 14-dniowego, z końcem miesiąca itd.).

⁶ Dz.U. z 2019 r., poz. 1204, dalej: Rozporządzenie; wcześniej wydano także Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (Dz.U. z 2019 r., poz. 197), jednakże nie wprowadzało ono modyfikacji w modelu płatności podatku od wyjścia.

⁷ Bardziej złożona konstrukcja *exit tax* przewiduje także opodatkowanie w przypadku przeniesienia określonych składników majątku za granicę.

⁸ A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia*, Łódź 2018, s. 23–24.

Niektórzy autorzy twierdzą, że tylko w takim przypadku mamy do czynienia z typowym podatkiem od wyjścia⁹. Z kolei model odroczenia poboru podatku stanowi w istocie ulgę w jego zapłacie i może przybrać postać bezpośrednią bądź pośrednią.

W pierwszym przypadku określenie omawianego podatku następuje w momencie wyjścia, podobnie jak w przypadku płatności natychmiastowej, z tą różnicą, że zapłata podatku jest przesunięta do momentu faktycznej realizacji zysków (rzeczywistego zbycia składników majątku) bądź wystąpienia innego zdarzenia (odroczenie bezpośrednio bezwzględne). Można także wprowadzić rozwiązanie przewidujące wstępne określenie kwoty zobowiązania w momencie emigracji, z brakiem obowiązku uiszczenia podatku, jeżeli składniki majątku nie zostaną zbyte (lub inne określone zdarzenie nie będzie miało miejsca) w określonym terminie, np. 10-letnim (odroczenie bezpośrednio względne). System odroczenia pośredniego zakłada natomiast, że podatek od wyjścia jest rozkładany na raty (podlegające zwykle uiszczeniu w odstępach rocznych)¹⁰.

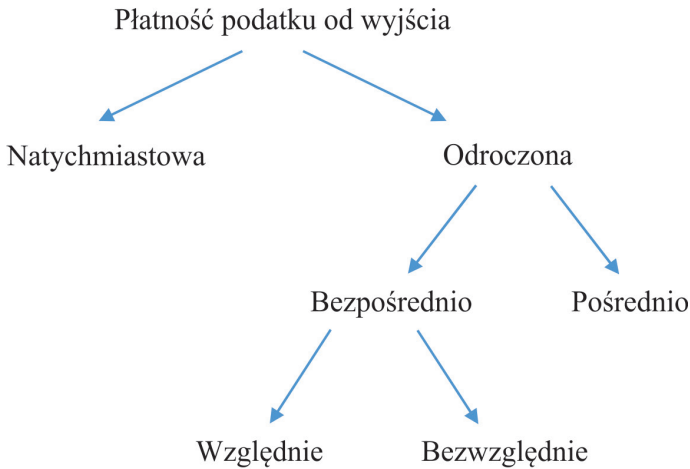
Tego rodzaju ulga w zapłacie podatku, niezależnie od formy, jaką przybierze, może się wiązać z nałożeniem na podatnika dodatkowych obowiązków w celu zabezpieczenia w przyszłości poboru podatku, np. w postaci ustanowienia w państwie wyjścia przedstawiciela podatkowego, złożenia odpowiedniej gwarancji czy naliczania odsetek. Państwa uzależniają też utrzymywanie odroczenia płatności podatku od wywiązywania się z określonych obowiązków o charakterze informacyjnym w okresie poemigracyjnym.

Trzeba ponadto zauważyć, że w ramach systemów odroczenia występuje niekiedy możliwość zniesienia obowiązku zapłaty podatku od wyjścia w razie powrotu podatnika do państwa pierwotnej rezydencji (tzn. gdy następuje ponowne nabycie statusu rezydenta danego państwa), przy czym należy wówczas spełnić określone ustawowo warunki¹¹.

⁹ F. de Man, T. Albin, *Contradicting Views of Exit Taxation Under OECD MC and TFUE: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?*, „Intertax” 2011, nr 12, s. 615.

¹⁰ A. Nowak-Piechota, *Podatek...*, 2018, s. 28.

¹¹ L. de Broe, General Report, *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*. IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87b, Rotterdam 2002, s. 39.



Schemat 1. Modele płatności podatku od wyjścia
Źródło: opracowanie własne.

Uwzględniając powyższe, nie może uciec z pola widzenia istota podatku od wyjścia, tj. przyjęcie fikcji, że podatnik w momencie emigracji zbywa składniki swojego majątku, w związku z czym zobowiązany jest do zapłaty podatku od tzw. niezrealizowanych zysków. Oznacza to więc, że wprowadzenie danego modelu płatności tego podatku może wpływać bezpośrednio na sytuację finansową podatników.

W przypadku płatności natychmiastowej dany podatnik może nie dysponować środkami pieniężnymi do zapłaty należnego podatku od wyjścia w związku z tym, że nie otrzymał on wynagrodzenia z tytułu zbycia opodatkowywanego składnika majątku. Następuje zatem naruszenie zasady zdolności płatniczej. Obowiązywanie podatku od wyjścia w takim kształcie skutkuje także nieuzasadnionym rozróżnieniem dwóch kategorii podatników – emigrujących i nieemigrujących, posiadających takie same składniki majątku. Podatnicy opuszczający państwo dotychczasowej rezydencji są postawieni w gorszej sytuacji względem podatników pozostających w kraju. Mają bowiem obowiązek zapłaty podatku od niezrealizowanych zysków, podczas gdy ci drudzy podatnicy uiszczą podatek dopiero wtedy, gdy dojdzie do rzeczywistego zbycia składników majątku. *Prima facie* można więc dostrzec sprzeczność takiego rozwiązania z konstytucyjną zasadą równości¹². Poza tym natychmiastowy pobór podatku jest niedopuszczalny z punktu

¹² A. Nowak-Piechota, *Podatek...*, 2018, s. 243.

widzenia orzecznictwa TSUE¹³ w przypadku emigracji do państw UE lub, szerzej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG).

Uważa się, że model płatności odroczonej może „ratować” całą ideę podatku od wyjścia, czyniąc z tej konstrukcji narzędzie z jednej strony istotne z perspektywy budżetu państwa (jako zapobiegające utracie wpływów budżetowych oraz unikaniu opodatkowania), a z drugiej pozostające w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi (przede wszystkim zasadą równości) oraz prawem UE. Przyjmując bowiem rozwiązanie przewidujące odroczenie bezpośrednio podatku, zobowiązuje się podatników do jego zapłaty dopiero w momencie faktycznej realizacji zysków. Zapłata związana jest zatem z chwilą rzeczywistego zbycia składników majątku. Sytuacja takich podatników (emigrantów) zbliża się więc do sytuacji podatników, którzy pozostają w kraju i płacą podatek dopiero wówczas, gdy dojdzie do danej transakcji i uzyskają z tego tytułu dochód rzeczywisty (nie zaś hipotetyczny). Nie dochodzi także do naruszenia zasady zdolności płatniczej w związku z posiadaniem środków uzyskanych z tytułu wynagrodzenia ze zbycia danego składnika w celu uiszczenia podatku od wyjścia. Z drugiej strony w takim systemie państwo nie traci możliwości skutecznego dochodzenia należnego podatku od wyjścia w przyszłości, w związku z możliwością korzystania z rozwiązań przewidzianych w dyrektywach UE oraz nałożenia określonych obowiązków informacyjnych na emigrującego podatnika¹⁴. W razie emigracji poza UE państwo może uzależnić odroczenia podatku od złożenia odpowiedniego zabezpieczenia.

Powyżej opisaną rolę w mniejszym stopniu realizuje model odroczenia pośredniego. Z jednej strony rozłożenie na raty podatku jest środkiem łagodniejszym aniżeli obowiązek zapłaty natychmiastowej. Z drugiej jednak w dalszym ciągu podatnik odczuwa negatywne skutki dla swojej płynności finansowej w związku z brakiem faktycznej realizacji zysków¹⁵. Dodatkowo można wciąż podnieść argument naruszenia zasady równości, porównując

¹³ Zob. np. wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, C-371/10, C-301/11; wyrok TSUE z dnia 25 kwietnia 2013 r., *Komisja v. Hiszpania*, C-64/11; wyrok TSUE z dnia 18 lipca 2013 r., *Komisja prz. Dania*, C-261/11.

¹⁴ Por. wyrok TSUE z dnia 7 września 2006 r., *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, C-470/04; wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, C-371/10.

¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., *Martin Wächter prz. Finanzamt Konstanz*, C-581/17.

sytuację kategorii podatników emigrujących (płacących podatek w ratach) i nieemigrujących (którzy podatku nie płacą do momentu zbycia składników majątku). Poza tym TSUE dopuszcza odroczenie pośrednie podatku, ale tylko w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

3. ROZWIĄZANIE POLSKIE

Zgodnie z art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. obliczony podatek od wyjścia podlega wpłacie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł (w tym terminie należy także złożyć deklarację podatkową). Przepis ten wdraża konstrukcję natychmiastowej płatności podatku od wyjścia.

Artykuł 30de ust. 1 u.p.d.o.f. w pewnych przypadkach przewiduje odroczenie płatności podatku na wniosek podatnika (rozłożenie podatku na raty na maksymalny okres pięciu lat). Dotyczy to jednak wyłącznie sytuacji, gdy przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG¹⁶. Wprowadzone przepisy, podobnie jak dyrektywa ATA, przewidują, że w przypadku gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, rozłożenie na raty zapłaty całości albo części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną (art. 30de ust. 2 u.p.d.o.f.).

Analizując polskie przepisy u.p.d.o.f., można dojść do wniosku, że rodzimy ustawodawca przewidział kombinację modelu płatności natychmiastowej (która jest zasadą) i modelu odroczenia pośredniego podatku (na wniosek, w razie emigracji do UE lub innego państwa EOG). Na pierwszy rzut oka widać więc, że przepisy mogą podlegać zakwestionowaniu przez TSUE¹⁷. Pozostają także w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi, co powinno być przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego.

¹⁶ Mowa o państwie, które jest stroną – zawartej z RP lub Unią Europejską – umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84 z dnia 20 marca 2014 r., s. 1).

¹⁷ Krajowa Rada Doradców Podatkowych złożyła w tym zakresie stosowną skargę do TSUE (zob. <https://kidp.pl/aktualnosci/all.php/10/5916>, dostęp: 10.08.2020).

Niemniej jednak, jak zauważono na wstępie niniejszego artykułu, w połowie 2019 r. Minister Finansów wydał Rozporządzenie, w którym zmodyfikował przyjętą w ustawie konstrukcję dotyczącą modelu płatności podatku. Rozporządzenie to miało zapewne na celu złagodzenie ściśle fiskalnego charakteru podatku od wyjścia przez okres 3 lat od wejścia w życie tego uregulowania.

Zgodnie z § 1 ust. 1 tego Rozporządzenia przedłuża się termin do wpłaty przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. do:

- 1) 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik utracił w całości lub w części składnik majątku będący przedmiotem opodatkowania tym podatkiem – w przypadku gdy utrata w całości lub w części tego składnika majątku nastąpiła przed dniem 1 grudnia 2021 r.;
- 2) dnia 31 grudnia 2021 r. – w pozostałych przypadkach.

Z przepisu tego wynika, że w polskim systemie obowiązuje obecnie model odroczenia bezpośredniego bezwzględnie – w odniesieniu do podatników, którzy zbyli lub zbędą składniki majątku przed 1 grudnia 2021. Pozostali podatnicy (tzn. ci, którzy nie zbędą składników majątku do 1 grudnia 2021 r.), mają zaś niekiedy możliwość późniejszej zapłaty podatku od wyjścia – tj. maksymalnie do 31 grudnia 2021 r. (czyli w dalszym ciągu mamy tutaj do czynienia z płatnością natychmiastową, lecz ze specyficznym wydłużonym terminem płatności w niektórych przypadkach).

Rozporządzenie, zapewne w sposób niezamierzony, znowu prowadzi więc do rozróżnienia dwóch kategorii podatników – w zależności od tego, kiedy nastąpiło rzeczywiste zbycie składników majątku. Jedni będą płacić podatek w momencie faktycznej realizacji zysków (a zatem będą dysponować środkami pieniężnymi na zapłatę podatku), inni natomiast zapłacą podatek być może w terminie późniejszym, aniżeli wynika z ustawy, lecz niezależnie od tego, czy dojdzie do rzeczywistego zbycia składników majątku. Przyjęcie takiej konstrukcji powoduje, że ponownie mamy do czynienia z przełamaniem zasady zdolności płatniczej, a co ciekawsze – z podwójnym naruszeniem zasady równości.

4. PODSUMOWANIE

Zaprezentowane rozwiązania stanowią przykład nieudanego naprawiania błędów legislacyjnych aktami niższego rzędu – w tym przypadku Rozporządzeniem. Nie ulega bowiem wątpliwości, że przepisy podatku

od wyjścia dotyczące osób fizycznych (abstrahując od rozwiązań w u.p.d.o.p.) nie mogą się ostać w obecnym kształcie i wymagają gruntownego przebudowania. Niemniej jednak w takim przypadku ustawodawca powinien był dokonać analizy obecnie obowiązujących przepisów, przy uwzględnieniu orzecznictwa TSUE, poglądów doktryny i praktyków prawa podatkowego oraz zmienić wadliwe przepisy u.p.d.o.f. Wydanie w tym zakresie Rozporządzenia było błędem z kilku powodów.

Po pierwsze, jak zauważono powyżej, przepisy tego aktu w sposób niezamierzony prowadzą do nieuzasadnionego rozróżnienia kolejnych kategorii podatników, co prowadzi do naruszenia zasady równości. Po drugie, taki zabieg nie dość, że jest nie do pogodzenia z zasadami przyzwoitej legislacji, to doprowadził też do niewątpliwego chaosu prawnego. Po trzecie (co wydaje się najistotniejsze), wydanie w tym przypadku Rozporządzenia narusza art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten wprowadza ustawy obowiązek regulacji podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatków. Określanie modelu płatności podatku od wyjścia w przypadku wprowadzenia systemu odroczenia jest w istocie, jak podkreślono powyżej, ulgą w zapłacie podatku. W związku z tym kwestia ta objęta jest zakresem art. 217 Konstytucji RP, w ramach kategorii „zasady przyznawania ulg i umorzeń”. Nie można przy tym uznać, że w pojęciu „ulga” w rozumieniu powyższego przepisu nie mieści się ulga w zapłacie podatku od wyjścia. Wynika to z faktu, że mamy w tym przypadku do czynienia ze specyficznym elementem konstrukcji tego podatku, niestanowiącym instytucji ogólnego prawa podatkowego odnoszącej się do wszystkich podatków. Trzeba także brać pod uwagę, że ulgi podatkowe polegają na redukcji kwalitatywnych elementów podatku bądź kwoty samego podatku¹⁸. Odroczenie *exit tax* wpływa na moment zapłaty tego podatku, co, uwzględniając problematykę płynności finansowej podatników, przekłada się na jego ostateczną wysokość w ujęciu ekonomicznym¹⁹.

Konkludując, nie dość, że regulacja ustawowa dotycząca podatku od wyjścia zawiera liczne mankamenty, to Rozporządzenie wydane w celu częściowej ich naprawy stanowi przykład, by posłużyć się eufemizmem, legislacyjnej wpadki. W tym przypadku ustawa i modyfikujące

¹⁸ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14.

¹⁹ Związane jest to z obowiązkiem pomniejszenia określonych aktywów lub zwiększenia pasywów i ich ewentualnym oprocentowaniem.

jej postanowienia Rozporządzenie są wadliwe, mamy zatem do czynienia z wtórną niekonstytucyjnością (pomijając już kwestie dotyczące zgodności z prawem UE).

BIBLIOGRAFIA

- Broe de L., General Report, *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*. IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87b, Rotterdam 2002.
- Man de F., Albin T., *Contradicting Views of Exit Taxation Under OECD MC and TFUE: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?*, „Intertax” 2011, nr 12.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia*, Łódź 2018.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

“WORSE IS THE ENEMY OF THE BAD”, THAT IS, “FIXING” LEGISLATIVE FAILURES ON THE EXAMPLE OF THE EXIT TAX REGULATION

Summary. The aim of the article is to assess personal exit tax implemented into the Polish legal system in 2019, taking into account, particularly, the model of its payment. It is this element of the exit tax structure that is of key importance for establishing the compliance of the entire analysed regulation with the European Union law, as well as, constitutional principles and values. In this regard, the Resolution of the Ministry of Finance of June 27, 2019, which extends the deadline for the payment of exit tax in the case of natural persons, is an example of an exceptionally unsuccessful and legally flawed attempt to “fix” previous legislator’s failures.

Keywords: exit tax, unrealized capital gains, tax credits, tax deferral

Aleksandra Krajewska*

KILKA UWAG NA TEMAT OPODATKOWANIA WYDOBYCIA KOPALIN W WYBRANYCH KRAJACH

Streszczenie. W artykule dokonano zwięzłego przeglądu podatków wydobywczych występujących w systemach fiskalnych wybranych państw świata. W pierwszej kolejności wskazano definicję pojęcia „renty surowcowej” oraz przedstawiono systemy nadające kształt współpracy pomiędzy państwami władającymi złożami kopaliny oraz przedsiębiorcami dokonującymi ich wydobycia (tj. system koncesyjny i kontraktowy). W dalszej kolejności dokonano krótkiej charakterystyki danin obciążających działalność wydobywczą na świecie, dokonując ich klasyfikacji z uwzględnieniem różnych kryteriów. Następnie zaś przedstawiono instrumenty fiskalne stosowane w sektorze wydobywczym w Australii, Norwegii, Kanadzie i Meksyku (głównie w odniesieniu do węglowodorów, tj. ropy naftowej i gazu ziemnego).

Słowa kluczowe: opodatkowanie wydobycia kopaliny, opodatkowanie sektora wydobywczego, podatki wydobywcze, renta surowcowa

1. WPROWADZENIE

W niniejszym artykule przedstawiono narzędzia fiskalne służące opodatkowaniu wydobycia kopaliny w wybranych krajach świata. Rozważania rozpoczęto od krótkiej charakterystyki systemów nadających kształt współpracy pomiędzy państwem gospodarującym złożami a przedsiębiorcami dokonującymi wydobycia kopaliny, przeglądu danin obciążających działalność wydobywczą oraz wyjaśnienia istotnego w tym kontekście

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, radca prawny, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Fundacji CDiSP, e-mail: akrajewska@wpia.uni.lodz.pl

pojęcia „renty surowcowej”. Następnie uwagę skupiono na rozwiązaniach przyjętych w tym zakresie w Australii, Norwegii, Kanadzie i Meksyku, głównie w odniesieniu do węglowodorów (ropy naftowej i gazu ziemnego) ze względu na strategiczne znaczenie wskazanych kopalin w światowym górnictwie. Doboru krajów dokonano ze względu na szeroki wachlarz stosowanych w nich instrumentów fiskalnych w sektorze wydobywczym, a także rozmieszczenie geograficzne i chęć poddania analizie krajów zlokalizowanych na różnych kontynentach.

Podkreślenia wymaga przekrojowy, syntetyczny charakter niniejszego opracowania – jego celem jest bowiem dokonanie zwięzłego przeglądu mechanizmów fiskalnych funkcjonujących w branży wydobywczej we wskazanych wyżej państwach z uwzględnieniem wybranych ich aspektów.

2. INSTRUMENTY FISKALNE W SEKTORZE WYDOBYWCZYM

W piśmiennictwie podkreśla się wysoki stopień zróżnicowania rozwiązań fiskalnych stosowanych na świecie w odniesieniu do sektora wydobywczego¹. „Różnorodność ta odnosi się nie tylko do rodzaju, formy czy ilości wykorzystywanych instrumentów, ale przede wszystkim odzwierciedla politykę państwa w zakresie własności i kontroli surowców naturalnych oraz regulacji sektora wydobywczego. Nie bez znaczenia w tym względzie pozostają uwarunkowania historyczne, ustrój polityczny i gospodarczy, a także poziom rozwoju gospodarczego i zdolność aparatu skarbowego do wdrożenia i stosowania określonych rozwiązań fiskalnych”². Na kształt rozwiązań podatkowych przyjętych w poszczególnych krajach w obszarze górnictwa silnie oddziałuje zatem wiele czynników pozaprawnych. W mojej ocenie do najważniejszych zaliczyć należy naturalny potencjał geologiczny danego państwa przejawiający się w poziomie jego zasobności w złoża określonych kopalin, aktualne zdolności technologiczne wpływające na możliwość eksploatacji tych złóż oraz szeroko rozumiany kontekst polityczny i budżetowy związany z ogólnymi założeniami przyjętej w danym kraju polityki surowcowej oraz znaczeniem danin sektorowych w strukturze budżetu.

Przed omówieniem najpowszechniejszych danin uiszczanych globalnie przez podmioty prowadzące działalność wydobywczą przywołać

¹ A. Świsłak, *Opodatkowanie wydobycia surowców naturalnych w Polsce*, Warszawa 2018, s. 51.

² Ibidem.

należy istotną koncepcję renty surowcowej. W literaturze światowej pojęcie to definiowane jest w sposób szeroki jako nadwyżka przychodów ze sprzedaży surowca nad całkowitymi kosztami jego wydobycia³. Z punktu widzenia interesów państw gospodarujących złożami kopalin renta surowcowa może być z kolei postrzegana „jako całość kwot należnych państwu w zamian za korzystanie z należących do niego złóż polegające na wydobyciu i sprzedaży surowców”⁴. Renta surowcowa stanowi więc rodzaj wynagrodzenia uiszczanego na rzecz państwa będącego właścicielem surowców w zamian za udzieloną przedsiębiorcy zgodę na ich wydobycie (powodujące najczęściej ubożenie bądź przynajmniej wyczerpywanie tych dóbr naturalnych)⁵. W poszczególnych państwach w skład renty surowcowej wchodziły rozmaite daniny charakteryzujące się różną konstrukcją, zakresem (przedmiotowym i podmiotowym) oraz wysokością.

Przyjęcie odrębnych zasad opodatkowania eksploatacji złóż zasobów naturalnych, uwzględniających specyfikę tej dziedziny gospodarki oraz szczególnie przedmiot opodatkowania, można uznać za powszechną praktykę globalną⁶. Cechą charakterystyczną światowego górnictwa jest obciążanie go nie tylko podatkami „standardowymi”, ale również daninami odrębnymi, specjalnymi, pobieranymi w ścisłym związku z przedmiotem działalności⁷. Nie przyjęto jednak w tym zakresie globalnie jednolitego podejścia i poszczególne kraje stosują różnorodne formy opodatkowania kopalin⁸, których kombinacje tworzą charakterystyczne dla tych państw systemy wynikające z sygnalizowanych na wstępie artykułu uwarunkowań.

³ Por. B.C. Land, *Resource rent taxes: A re-appraisal*, [w:] *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, red. P. Daniel, M. Keen, C. McPherson, International Monetary Fund 2010.

⁴ A. Krajewska, *Podatki wydobywcze – ocena systemu opodatkowania wydobycia niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów*, rozprawa doktorska obroniona na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2019 r., s. 30.

⁵ Uzasadnienie projektu z dnia 19 stycznia 2012 r. ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, druk sejmowy nr 144/VII kadencja, s. 6, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/4CF0BD2A47EA2687C125798E003F4D1A/%24File/144.pdf> (dostęp: 3.09.2020), dalej: projekt u.p.w.n.k.

⁶ M. Grabicz, H. Sokół, *Pułapki opodatkowania gazu łupkowego w Polsce*, „Rynek Energii” 2012, nr 3, s. 1.

⁷ J. Kulczycka, M. Nieć, R. Uberman, *Określenie ilości wydobytej kopaliny stałej przy naliczaniu opłaty eksploatacyjnej. Pojęcia i zasady*, Kraków 2003, s. 15.

⁸ M. Grabicz, H. Sokół, *Pułapki opodatkowania...*, s. 1.

Analizując kształt współpracy oraz podział zysków płynących z eksploatacji złóż bogactw naturalnych pomiędzy państwem będącym gospodarzem tych złóż a przedsiębiorcami prowadzącymi działalność wydobywczą, należy wskazać dwa systemy: koncesyjny i kontraktowy. W systemach koncesyjnych „prawo do zasobów przechodzi na inwestora na określony czas, a państwo czerpie dochody z podatków [...] i opłat”⁹. Z kolei podstawą systemów kontraktowych są umowy zawierane pomiędzy państwem a przedsiębiorcą, które mogą przybrać formę zarówno kontraktów usługowych, jak i kontraktów na wspólną produkcję. Państwu przysługuje wówczas prawo do zasobów (oraz zysków płynących z tego tytułu w różnych formach), podczas gdy przedsiębiorca zachowuje co najwyżej prawo do części produkcji bądź osiągniętych z niej zysków¹⁰. Należy podkreślić, że rozwiązania stosowane zarówno w przypadku relacji koncesyjnej, jak i kontraktowej „w żadnym razie nie przenoszą na inwestora własności surowców mineralnych, jedynie nadają kształt tymczasowej relacji związanej z przeprowadzeniem inwestycji wydobywczej”¹¹.

W skład renty surowcowej wchodzi różnorodne obciążenia nakładane na podmioty wydobywcze, mające zarówno charakter podatków, jak i opłat. Daniny te mogą podlegać różnym klasyfikacjom. Przykładowo, biorąc pod uwagę konstrukcję obciążeń, wyróżnić można daniny od wielkości wydobycia, daniny od zysku z działalności wydobywczej oraz podatki rentowe¹². Pierwsze z nich stanowią pojemną kategorię danin określaną w światowej literaturze mianem *royalties*, których cechą charakterystyczną jest powiązanie ich wysokości m.in. z ilością wydobytej kopaliny bądź wielkością eksploatowanego obszaru¹³. Z punktu widzenia interesów państwa władającego złożami kopaliny opłaty te są niewątpliwie korzystne, biorąc pod uwagę łatwość ich poboru oraz brak uzależnienia ich wysokości od rzeczywistej rentowności przedsięwzięć wydobywczych (co stanowi z kolei wadę z perspektywy prowadzących wydobycie przedsiębiorców). Druga kategoria obejmuje daniny, których wysokość uzależniona jest od zysków

⁹ J. Neneman, J. Kronenberg, *Opodatkowanie eksploatacji złóż gazu łupkowego w Polsce i jego wpływ na gospodarkę w świetle koncepcji „przekleństwa zasobów naturalnych”*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica” 2014, nr 5, s. 44.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ A. Krajewska, *Podatki wydobywcze...*, s. 18; por. S. Tordo, *Fiscal Systems for Hydrocarbons*, World Bank Working Paper No. 123, Washington 2007, s. 4.

¹² Uzasadnienie projektu u.p.w.n.k., s. 7.

¹³ J. Kulczycka, M. Nieć, R. Uberman, *Określenie ilości...*, s. 15.

osiągniętych z działalności wydobywczej. Szczególnym ich rodzajem są specjalne podatki surowcowe, które stanowią w istocie rodzaj elastycznego podatku dochodowego nakładanego na podmioty funkcjonujące w branży wydobywczej (o znacznie zredukowanym zakresie przedmiotowym i podmiotowym w stosunku do „klasycznego” podatku dochodowego. Biorąc pod uwagę relację pomiędzy wysokością uiszczanej daniny a realnymi wpływami z działalności wydobywczej, daniny tego typu są znacznie korzystniejsze dla przedsiębiorców i zasługują na lepszą ocenę w kontekście koncepcji sprawiedliwości opodatkowania¹⁴. W przypadku podatków rentowych opodatkowaniu podlegają zaś przepływy netto kalkulowane jako różnica pomiędzy całkowitymi przychodami oraz kosztami (tzw. podatek Browna¹⁵) bądź podatki od nadwyżki zysków¹⁶.

Przyjmując za kryterium zakres opodatkowania, można z kolei wyróżnić m.in. daniny o charakterze ogólnym (nakładane na ogół podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w danym kraju) oraz daniny o charakterze geologiczno-górnicznym (obciążające wyłącznie podmioty prowadzące ściśle określoną działalność w analizowanym sektorze gospodarki). Na przykładzie Polski można wskazać podatek dochodowy od osób prawnych jako daninę o charakterze ogólnym oraz podatek od wydobycia niektórych kopalin jako daninę *stricte* sektorową. Należy jednak nadmienić, że rozwiązania funkcjonujące w polskim systemie prawnym znajdują się poza zakresem niniejszego opracowania. Na marginesie warto odnotować, że w ramach omawianej klasyfikacji w piśmiennictwie wyróżnia się również daniny za korzystanie ze środowiska¹⁷ uiszczane w ramach rekompensaty za podejmowane w ramach projektów wydobywczych działania

¹⁴ A. Krajewska, *Podatki wydobywcze...*, s. 177–184.

¹⁵ Podatek ten nakładany jest na stały procent przepływów gotówkowych netto z każdego projektu wydobywczego w danym okresie, przy czym płatny jest w razie osiągnięcia zysku netto (M. van Doorn-Olejnicka, *Podatkowy słownik encyklopedyczny*, IBFD, Amsterdam 2014, s. 383). Należy podkreślić, że podatek Browna ma charakter teoretyczny, nie występuje obecnie w jakimkolwiek państwie i jest w piśmiennictwie uznawany za model idealnie neutralny wobec decyzji inwestycyjnych, w ramach którego ogół przepływów (ujemnych oraz dodatnich) w dowolnym roku opodatkowany jest jednolitą stawką, odliczeniu nie podlegają zaś żadne koszty finansowe (A. Świąstak, *Opodatkowanie wydobycia surowców...*, s. 206).

¹⁶ Uzasadnienie projektu u.p.w.n.k., s. 7.

¹⁷ Por. M. Ptak, Z. Kasztelewicz, *Podatki i daniny płacone przez górnictwo w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią” 2014, nr 88, s. 200.

mogące mieć negatywny wpływ na środowisko naturalne. Przedmiotem dalszej analizy będą jednak wyłącznie daniny geologiczno-górnice (przybierające zarówno formę danin typu *royalty*, jak i sektorowych podatków surowcowych), a także daniny ogólne (tj. standardowy podatek dochodowy od osób prawnych).

3. AUSTRALIA

W australijskim systemie fiskalnym stosowanym w branży wydobywczej, oprócz klasycznego podatku dochodowego od osób prawnych (którego stawka wynosi zasadniczo 30%¹⁸), stosowane są zarówno daniny obciążające wielkość wydobycia, jak i osiągnany z tego tytułu zysk. Pierwsza grupa danin obejmuje opłaty typu *royalties*, stanowiące tzw. tantiemy górnicze należne rządowi (*Governmental Mining Royalties*)¹⁹, a będące wynagrodzeniem za prawa eksploatacji górniczej. Są one nakładane głównie na przedsięwzięcia wydobywcze realizowane na lądzie (*onshore*). Ich stawki są ustalane na poziomie ustawodawstwa stanowego i wynoszą zwykle od 10% do 12,5% wartości wydobycia netto lub brutto²⁰. Ich wysokość jest zasadniczo ustalana poprzez odjęcie kosztów odliczalnych od kwoty wydobycia brutto. Warto jednak nadmienić, że każdy stan może w tym zakresie określić własne zasady ich kalkulacji²¹.

Druga danina – podatek od korzystania z zasobów naftowych (*petroleum resource rent tax* – PRRT) – stanowi podatek typu federalnego i jest nakładany głównie na projekty morskie (*offshore*) związane z wydobyciem ropy naftowej²². Podatek ten stanowi rodzaj elastycznego podatku dochodowego, co oznacza, że opodatkowaniu podlega dochód rozumiany jako przychody z działalności wydobywczej pomniejszone o tzw. koszty odliczalne. Należy podkreślić, że możliwość odliczenia kosztów ograniczona

¹⁸ T. Toryanik, *Australia – Corporate Taxation sec. 1*, Country Tax Guides IBFD, pkt 1.10.1 (dostęp na dzień 4.09.2020).

¹⁹ Senackie Biuro Analiz i Dokumentacji, *Analiza obciążeń fiskalnych związanych z wydobyciem kopalin w wybranych krajach*, Warszawa 2012, s. 2, https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatopracowania/31/plik/calosc_1_.pdf (dostęp: 4.09.2020).

²⁰ *Global oil and gas tax guide 2019*, przewodnik opracowany przez EY, s. 30, https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/global-oil-and-gas-tax-guide-2019 (dostęp: 4.09.2020).

²¹ *Ibidem*, s. 37.

²² Od 1 lipca 2012 r. PRRT obejmuje także projekty lądowe (*onshore*) oraz inwestycje realizowane w ramach *North West Shelf Venture*.

jest wyłącznie do wydatków związanych z konkretnym przedsięwzięciem wydobywczym, dany wydatek nie może zaś zasadniczo zostać uznany za odliczalny w odniesieniu do więcej niż jednego projektu. Do kosztów odliczalnych można zaliczyć m.in.:

- a) wydatki na poszukiwanie złóż (np. wiercenia poszukiwawcze czy badania sejsmiczne);
- b) ogólne wydatki związane z projektem (np. koszty produkcji czy wydatki rozwojowe);
- c) wydatki związane z rozpoczęciem wydobywania;
- d) tzw. wydatki finalizacyjne (związane z zaniechaniem eksploatacji danego złoża i zamknięciem danej inwestycji wydobywczej);
- e) wydatki ponoszone obowiązkowo w związku z korzystaniem z zasobów (np. sygnalizowane wyżej opłaty *royalty* czy akcyza)²³.

Z kolei wydatkami, w odniesieniu do których australijski ustawodawca wyłączył możliwość rozliczania ich jako koszty podatkowe, są np. koszty związane z pozyskaniem finansowania, dywidendy, koszty emisji akcji lub udziałów czy też należności z tytułu podatku od towarów i usług. Obowiązek podatkowy w ramach analizowanej daniny powstaje w momencie przekroczenia przez szacowane wpływy kwoty kosztów odliczalnych²⁴. Stawka podatku wynosi 40% dochodu podlegającego opodatkowaniu²⁵. Płatność dokonywana w związku z uiszczaniem PRRT podlega odliczeniu dla celów kalkulacji podatku dochodowego²⁶.

Należy również dodać, że kilka lat temu w Australii planowano wprowadzenie podatku od nadzwyczajnych zysków związanych z eksploatacją zasobów (*resource super profit tax* – RSPT), który miał zastąpić daniny typu *royalties*, a także zwiększyć udział państwa w zyskach osiągniętych z eksploatacji nieodnawialnych zasobów bogactw naturalnych²⁷. „Większa elastyczność tego podatku miała zachęcać do utrzymywania produkcji w sytuacji spadku cen lub wzrostu kosztów, a także ze złóż mniej efektywnych. [...] Miało to zwiększyć atrakcyjność inwestowania, a więc w konsekwencji zasób kapitału i efektywność siły roboczej. Planowane były też preferencje podatkowe dla małych przedsiębiorstw, a także wydatki na rozwój infrastruktury [...]. Według danych z 2011 r., RSPT wprowadzony został

²³ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 36.

²⁴ *Ibidem*, s. 35.

²⁵ T. Toryanik, *Australia...*, pkt 2.3.1.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ J. Neneman, J. Kronenberg, *Opodatkowanie eksploatacji...*, s. 48.

w odniesieniu do instalacji *offshore*, wydobycie *onshore* jest nadal opodatkowane za pomocą *royalties*, nakładanych na poziomie lokalnym, a nie federalnym, jak w przypadku RSPT²⁸.

4. NORWEGIA

Norwegia określana jest mianem „gazowego mocarstwa na skalę europejską”²⁹. Przedsiębiorcy prowadzący projekty wydobywcze na obszarze Norwegii oraz Norweskiego Szelfu Kontynentalnego (*Norwegian continental shelf*) muszą się liczyć z koniecznością uiszczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku surowcowego (*resource rent tax*)³⁰. Wpływy z wskazanych danin zasilają budżet państwowy, nie zaś lokalne budżety gminne³¹.

Zakres opodatkowania uzależniony jest od rodzaju przedsięwzięcia wydobywczego (*offshore* lub *onshore*):

- a) w przypadku projektów wydobywczych *offshore*, tj. prowadzonych na platformach wiertniczych w ramach działalności morskiej, podlegają one opodatkowaniu zarówno podatkiem dochodowym od osób prawnych (22%), jak i podatkowi surowcowemu (56%). Oznacza to, że łączny poziom opodatkowania w odniesieniu do projektów *offshore* sięga aż 78% osiągniętego dochodu;
- b) w przypadku projektów wydobywczych *onshore*, tj. prowadzonych na lądzie, podlegają one wyłącznie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (22%).

Na powyższym tle uwidacznia się znaczna różnica w obciążeniach podatkowych pomiędzy przedsięwzięciami wydobywczymi prowadzonymi na lądzie oraz na morzu. Stawkę w wysokości 78% stosowaną w odniesieniu do projektów *offshore* należy uznać za wysoką i istotnie obciążającą dochody osiągnane z tytułu realizacji projektów morskich. Z drugiej strony realizacja projektów *offshore* prowadzonych na morskich platformach

²⁸ Ibidem.

²⁹ K. Skołuca, M. Sobiczewski, *Modele opodatkowania węglowodorów na świecie. Założenia ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym oraz innych zmian prawno-podatkowych dotyczących eksploatacji węglowodorów w Polsce*, „Kultura i Polityka” 2012, nr 12, s. 36.

³⁰ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 488.

³¹ E. Furuseth, *Norway – Corporate Taxation sec. 2*, Country Tax Guide IBFD, pkt 2.3.1 (dostęp: 4.09.2020).

wiertniczych może się wiązać z uzyskiwaniem znacznie większych zysków niż w przypadku prac lądowych, co może uzasadniać nałożenie na nie dodatkowego, stosunkowo wysokiego podatku.

Podstawą opodatkowania w norweskim podatku surowcowym jest dochód uwzględniany przy obliczaniu podatku dochodowego od osób prawnych. W odniesieniu do podlegającego opodatkowaniu dochodu osiąganego w związku z wydobywaniem ropy naftowej i gazu oraz związanym z nim transportem wodociągowym, można ponadto wskazać szczególne zasady związane z jego ustalaniem. Wartość dochodu brutto oraz zapasów ropy naftowej podlega wycenieniu według cen standardowych (*norm prices*)³². Istnieje możliwość dokonania odliczenia z tytułu amortyzacji do maksymalnie 16 i 2/3% w skali roku według metody liniowej³³. Straty operacyjne z analizowanej działalności mogą być przenoszone na czas nieokreślony. Przed wyliczeniem podatku surowcowego podstawa opodatkowania może być dodatkowo pomniejszona o kwotę równą 5,2% kosztów aktywów podlegających amortyzacji (tzw. *uplift*)³⁴.

Dochód osiągnięty z projektów *offshore* nie może być zasadniczo zaliczany na poczet straty z działalności *onshore* i odwrotnie³⁵. Ponadto kwota podatku surowcowego nie podlega odliczeniu dla celów kalkulacji podatku dochodowego od osób prawnych³⁶.

5. KANADA

Na podmiotach prowadzących działalność wydobywczą w Kanadzie spoczywa obowiązek uiszczania zarówno standardowego podatku dochodowego od osób prawnych, jak i opłaty typu *royalty*, której wysokość uzależniona jest od wielkości wydobywania. W tym miejscu należy odnotować, że w Kanadzie dochód osiągnięty przez osoby prawne opodatkowany jest na dwóch poziomach:

- a) federalnym (krajowym) oraz
- b) regionalnym (na poziomie prowincji)³⁷.

³² Są to ceny surowców naftowych ustalane administracyjnie przez specjalnie wyznaczony organ (*Norm Price Board*) w celu kalkulacji podlegającego opodatkowaniu dochodu ze sprzedaży produktów naftowych, niezależnie od ich ceny rzeczywistej.

³³ E. Furuseth, *Norway...*, pkt 2.3.1.1.

³⁴ Ibidem.

³⁵ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 489.

³⁶ E. Furuseth, *Norway...*, pkt 2.3.1.

³⁷ Por. K. Skołucka, M. Sobiczewski, *Modele opodatkowania węglowodorów na świecie...*, s. 33.

Stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi obecnie zasadniczo 15% na szczeblu federalnym³⁸ oraz od 8% do 16% na szczeblu regionalnym, w zależności od zasad przyjętych w poszczególnych prowincjach³⁹.

Producenci ropy naftowej oraz gazu są również zobowiązani do uiszczania na rzecz posiadacza praw do bogactw naturalnych opłaty typu *royalty*, która jest w Kanadzie określana mianem „należności korony” (*Crown royalties*). Należy dodać, że większość praw do kanadyjskich bogactw naturalnych przysługuje rządowi (na szczeblu prowincjonalnym, terytorialnym oraz federalnym) lub grupie tzw. Pierwotnych Narodów⁴⁰ (*First Nations*)⁴¹. Opłaty typu *royalty* pobierane są przez poszczególne prowincje w ustalonej przez nie wysokości. Danina ta jest także nakładana przez rząd federalny na działalność wydobywczą prowadzoną na terenach znajdujących się pod kontrolą federalną⁴². Kanadyjskie *royalties* to daniny o złożonym charakterze, których kształt uzależniony jest w głównej mierze od prowincji, na obszarze której wydobywane są podlegające im kopaliny. Opłaty te są równe określonej procentowi produkcji⁴³, zasadniczo nie przekraczają 45%⁴⁴. Ich kwota od 2007 r. podlega odliczeniu przy ustalaniu dochodu dla celów podatkowych (do końca 2006 r. odliczenie to nie było możliwe, zaś podatnicy mieli możliwość skorzystania w tym zakresie ze specjalnej ulgi – *resource allowance*)⁴⁵.

Na marginesie warto odnotować, że kanadyjski system podatkowy przewiduje możliwość zastosowania rozmaitych zachęt i zwolnień

³⁸ B.P. Dwyer, *Canada – Corporate Taxation sec. 1*, Country Tax Guides IBFD, pkt 1.10.1.1 (dostęp na dzień 4 września 2020 r.).

³⁹ Ibidem, pkt 1.10.1.2.1.

⁴⁰ Są to Indianie kanadyjscy będący jedną z trzech rdzennych grup ludności zamieszkujących Kanadę. Warto w tym kontekście dodać, że od 1987 r. funkcjonuje w Kanadzie agencja regulacyjna odpowiedzialna za zarządzanie poszukiwaniem i gospodarowaniem złożami węglowodorów na terenach należących do Pierwszych Narodów (*Indian Oil and Gas Canada – IOGC*). Przedsiębiorcy chcący prowadzić na tych obszarach działalność wydobywczą muszą uzyskać stosowne licencje i pozwolenia właśnie od wskazanego podmiotu, por. *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 103; *Annual Report: 2014–2015 Indian Oil and Gas Canada (IOGC)*, <https://www.pgic-iogc.gc.ca/eng/1452544281030/1509647536409#chp3> (dostęp: 6.09.2020).

⁴¹ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 103.

⁴² B.P. Dwyer, *Canada...*, pkt 12.5.6.

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 103–104.

⁴⁵ B.P. Dwyer, *Canada...*, pkt 12.5.6.

w odniesieniu do działalności wydobywczej, np. skorzystania z kredytu podatkowego na cele inwestycyjne, przyspieszonej amortyzacji określonych aktywów czy też „wakacji podatkowych”⁴⁶.

6. MEKSYK

Obowiązujący w Meksyku system związany z wydobywaniem bogactw naturalnych stanowi kombinację systemu koncesyjnego oraz kontraktowego. W odniesieniu do węglowodorów system ten przybrał aktualny kształt na skutek reformy energetycznej obowiązującej od lat 2014–2015⁴⁷. Przed wskazaną reformą prawa w zakresie poszukiwania, wydobywania, pierwszej sprzedaży i dystrybucji podstawowych produktów petrochemicznych przysługiwały wyłącznie jednemu podmiotowi będącemu zdecentralizowaną agencją rządową (Petróleos Mexicanos – Pemex). Na skutek powyższej reformy Pemex stał się państwową spółką produkcyjną, która w celu prowadzenia działalności w zakresie poszukiwania i wydobywania węglowodorów, podobnie jak inne tego rodzaju przedsiębiorstwa, może:

- a) uzyskać od państwa stosowną koncesję lub
- b) zawrzeć z państwem jeden z poniższych kontraktów⁴⁸:
 - kontrakt licencyjny (*licence contract*), w ramach którego dochodzi do transferu wydobytych węglowodorów na wykonawców, którzy dokonują z tego tytułu określonych płatności na rzecz państwa;
 - kontrakt na wspólną produkcję oraz o podziale zysków⁴⁹ (*production and profit sharing contract*), w ramach którego rządowi przekazywana jest dodatkowo określona kwota zysku operacyjnego;

⁴⁶ Senackie Biuro Analiz i Dokumentacji, *Analiza obciążeń fiskalnych...*, s. 3.

⁴⁷ E. Orellana Polo, *Mexico – Corporate Taxation sec. 2*, Country Tax Guides IBFD, pkt 2.3.2. (dostęp: 5.09.2020).

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Różnica pomiędzy kontraktami na wspólną produkcję oraz o podziale zysku polega na tym, że w przypadku pierwszej wskazanej kategorii Meksykański Fundusz Naftowy otrzymuje całą produkcję węglowodorów oraz dokonuje stosownego jej podziału pomiędzy państwo oraz przedsiębiorcę. Z kolei w ramach drugiej grupy umów w procesie przepływu produkcji oraz związanych z nią dochodów występuje dodatkowe ogniwo – cała produkcja węglowodorów dostarczana jest bowiem państwowemu dystrybutorowi, który wpływ z jej sprzedaży przekazuje Meksykańskiemu Funduszowi Naftowemu, ten zaś w dalszej kolejności rozdziela otrzymaną płatność pomiędzy państwo oraz przedsiębiorcę prowadzącego działalność wydobywczą (por. *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 413–414).

- kontrakt usługowy (*service contract*), w ramach którego wykonawcy są zobowiązani do świadczenia na rzecz państwa określonych usług związanych z działalnością wydobywczą węglowodorów w zamian za zapłatę w gotówce⁵⁰.

W zależności od relacji z państwem w kontekście działalności wydobywczej (koncesyjnej lub kontraktowej) przedsiębiorcy zobowiązani są do uiszczania licznych należności. Dalsze rozważania koncentrują się na daninach nałożonych w ramach stosunków kontraktowych na wykonawców, tj. podmioty będące zarówno państwowymi przedsiębiorstwami produkcyjnymi, jak i meksykańskimi firmami prywatnymi, trudniące się poszukiwaniem i wydobywaniem węglowodorów. W zależności od rodzaju zawartego kontraktu podmioty te mają obowiązek ponoszenia m.in. następujących obciążeń fiskalnych:

- a) standardowego podatku dochodowego od osób prawnych (30%). Należy w tym miejscu dodać, że przedsiębiorcy prowadzący działalność wydobywczą dla celów obliczenia podatku dochodowego mogą odliczyć 100% pierwotnej kwoty inwestycji na poszukiwania złóż, 25% pierwotnej kwoty inwestycji na rozwój i wydobywanie oraz 10% pierwotnej kwoty inwestycji na infrastrukturę magazynową i transportową⁵¹;
- b) podatku od poszukiwania i wydobywania węglowodorów (*tax on hydrocarbons exploration and extraction activities* – THEXA) – jego celem jest naprawa szkód ekologicznych wyrządzonych w wyniku działań podejmowanych w ramach poszukiwania złóż węglowodorów oraz ich eksploatacji. Danina ta jest uiszczana miesięcznie, jej wysokość jest zaś uzależniona od fazy przedsięwzięcia wydobywczego oraz obszaru, na którym prowadzone są prace wydobywcze:
 - w fazie eksploracji (poszukiwania węglowodorów) – THEXA wynosi 1820,97 pesos meksykańskich (MXN)/km kw.;
 - w fazie produkcji (wydobywania węglowodorów) – THEXA wynosi 7283,92 MXN/km kw.⁵²;
- c) opłat typu *royalties*, których wysokość uzależniona jest od rodzaju wydobywanej kopaliny oraz jej ustalonej ceny umownej, a także płatności opartych na wartości węglowodorów (*over-royalties*) – druga ze wskazanych kategorii obejmuje dodatkowe płatności na rzecz państwa,

⁵⁰ Ibidem, s. 411–414.

⁵¹ E. Orellana Polo, *Mexico – Corporate...*, pkt 2.3.2.3.

⁵² Ibidem, pkt 2.3.2.4.

których podstawę stanowi określony wskaźnik procentowy związany z wartością wydobytych węglowodorów⁵³;

- d) opłat umownych za określony okres poszukiwawczy – są to okresowe płatności dokonywane przed rozpoczęciem prac wydobywczych, podlegające corocznej waloryzacji w oparciu o wskaźnik bazujący na krajowym indeksie cen towarów i usług konsumenckich; w 2019 r. wskazana opłata wynosiła:
 - 1355,82 MXN – przez pierwsze 60 miesięcy;
 - 3242,17 MXN – po upływie 60 miesięcy⁵⁴;
- e) premii z tytułu podpisania kontraktu – jest to dodatkowa, ryczałtowa płatność, uiszczana na rzecz państwa z góry przy zawieraniu kontraktu licencyjnego; szczegóły dotyczące jej wysokości oraz warunków wypłaty są określone przez meksykańskie Ministerstwo Finansów w odniesieniu do poszczególnych kontraktów i precyzowane podczas procedury przetargowej⁵⁵;
- f) płatności związanej z przekazaniem rządowego procentu zysku operacyjnego – w przypadku kontraktów na wspólną produkcję oraz o podziale zysków⁵⁶.

7. PODSUMOWANIE

Poszczególne państwa wykształciły różnorodne systemy związane z opodatkowaniem wydobywania bogactw naturalnych, w ramach których stosowane są rozmaite narzędzia fiskalne. Przyjęcie odpowiednich rozwiązań w tym zakresie oparte jest na wielu czynnikach, do których należy zaliczyć uwarunkowania gospodarcze, geologiczne, historyczne i polityczne. Czynniki te nie mają charakteru stałego, dlatego też stopniowym zmianom podlegają również przyjęte w analizowanym sektorze gospodarki mechanizmy opodatkowania. Zastosowanie unikatowej kombinacji instrumentów fiskalnych umożliwia poszczególnym krajom wypracowanie systemu dopasowanego do ich specyfiki, potencjału wydobywczego, aktualnej sytuacji ekonomicznej i założeń długofalowej polityki surowcowej.

⁵³ *Global oil and gas tax guide 2019*, s. 412.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 411.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 413.

W światowym górnictwie funkcjonują systemy koncesyjne oraz kontraktowe. Pierwsze z nich przewidują udzielenie przez państwo stosownej koncesji na rzecz podmiotów prowadzących działalność wydobywczą, umożliwiającą eksploatację złóż bogactw naturalnych. Drugie zaś oparte są na kontraktach zawieranych przez państwo z przedsiębiorcami, które mogą przybierać różne formy i zakładać odmienne zasady współpracy i rozliczeń. W ramach obu wskazanych systemów podmioty dokonujące wydobycia zobowiązane są do uiszczania określonych danin na rzecz państwa występującego w tej relacji jako gospodarz złóż podlegających eksploatacji. Daniny te mają rozmaity charakter, podlegają licznym klasyfikacjom, a ich wysokość może być uzależniona od wielu czynników (m.in. od wielkości wydobytej kopaliny bądź zysku osiągniętego w związku z jej wydobyciem).

W krajach poddanych analizie w ramach niniejszego artykułu oprócz powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (właściwego dla ogółu podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, niezależnie od branży) przedsiębiorcy trudniący się wydobyciem kopaliny są zobowiązani do uiszczania zarówno opłat typu *royalties*, opartych zasadniczo na wielkości wydobycia (w przypadku Australii, Kanady i Meksyku), jak i podatków surowcowych, nakładanych na płynące z wydobycia zyski i stanowiące w istocie elastyczne odmiany podatku dochodowego (w przypadku Australii i Norwegii). Najwyższy spośród badanych państw poziom obciążeń fiskalnych w sektorze wydobywczym można zaobserwować w Norwegii, gdzie w odniesieniu do przedsięwzięć wydobywczych *offshore* zastosowanie znajduje relatywnie wysoka stawka podatkowa sięgająca łącznie aż 78% dochodów osiągniętych z działalności wydobywczej (wynikająca z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz sektorowym podatkiem surowcowym).

BIBLIOGRAFIA

- Annual Report: 2014–2015 Indian Oil and Gas Canada (IOGC)*, <https://www.pgic-iogc.ca/eng/1452544281030/1509647536409#chp3> (dostęp: 6.09.2020).
- Doorn-Olejnicka van M., *Podatkowy słownik encyklopedyczny*, IBFD, Amsterdam 2014.
- Dwyer B.P., *Canada – Corporate Taxation sec. 1*, Country Tax Guides IBFD.
- Furuseth E., *Norway – Corporate Taxation sec. 2*, Country Tax Guide IBFD.
- Global oil and gas tax guide 2019*, przewodnik opracowany przez EY, https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/global-oil-and-gas-tax-guide-2019 (dostęp: 4.09.2020).
- Grabicz M., Sokół H., *Pułapki opodatkowania gazu łupkowego w Polsce*, „Rynek Energii” 2012, nr 3.

- Krajewska A., *Podatki wydobywcze – ocena systemu opodatkowania wydobywania niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów*, rozprawa doktorska obroniona na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2019 r.
- Kulczycka J., Nieć M., Uberman R., *Określenie ilości wydobytej kopaliny stałej przy naliczeniu opłaty eksploatacyjnej. Pojęcia i zasady*, Kraków 2003.
- Land B.C., *Resource rent taxes: A re-appraisal*, [w:] *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, red. P. Daniel, M. Keen, C. McPherson, International Monetary Fund 2010.
- Neneman J., Kronenberg J., *Opodatkowanie eksploatacji złóż gazu łupkowego w Polsce i jego wpływ na gospodarkę w świetle koncepcji „przekleństwa zasobów naturalnych”*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2014, nr 5.
- Orellana Polo E., *Mexico – Corporate Taxation sec. 2*, Country Tax Guides IBFD.
- Projekt z dnia 19 stycznia 2012 r. ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin wraz z uzasadnieniem, druk sejmowy nr 144/VII kadencja (dostęp: 3.09.2020).
- Ptak M., Kasztelewicz Z., *Podatki i daniny płacone przez górnictwo w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią” 2014, nr 88.
- Senackie Biuro Analiz i Dokumentacji, *Analiza obciążeń fiskalnych związanych z wydobywaniem kopalin w wybranych krajach*, Warszawa 2012, https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatopracowania/31/plik/calosc_1_.pdf (dostęp: 4.09.2020).
- Skołucka K., Sobiczewski M., *Modele opodatkowania węglowodorów na świecie. Założenia ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym oraz innych zmian prawno-podatkowych dotyczących eksploatacji węglowodorów w Polsce*, „Kultura i Polityka” 2012, nr 12.
- Świszak A., *Opodatkowanie wydobywania surowców naturalnych w Polsce*, Warszawa 2018.
- Tordo S., *Fiscal Systems for Hydrocarbons*, World Bank Working Paper No. 123, Washington 2007.
- Toryanik T., *Australia – Corporate Taxation sec. 1*, Country Tax Guides IBFD.

SEVERAL REMARKS ON TAXATION OF MINERALS' EXTRACTION IN SELECTED COUNTRIES

Summary. The article gives a brief overview of extractive taxes within the fiscal systems of selected countries. Firstly, the notion of “resource rent” is explained as well as systems of the cooperation between the state owning the mineral resources and entrepreneurs extracting them are presented (i.e. concessionary and contractual system). Next, a brief description of the most common levies imposed on the extractive activities is made, along with their classification according to various criteria. Then, fiscal instruments applied in the extractive sector in Australia, Norway, Canada and Mexico are presented (mainly regarding hydrocarbons, i.e. crude oil and natural gas).

Keywords: taxation of minerals' extraction, taxation of the extractive industry, extractive taxes, resource rent

