

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
1/2021





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2021

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – 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
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2021

Printed in Poland

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

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10559.21.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 3,0; ark. druk. 4,0

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Bogumił Brzeziński	
Opodatkowanie niepożądanego społecznego konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki	9
Ireneusz Mirek	
Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne	25
Beata Stępień-Świderek	
Wymagalność i skutki zeznania SD-3 na gruncie art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn	41
Jacek Izydorczyk	
Głosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 r., sygn. III KK 321/19	59



Bogumił Brzeziński* 

OPODATKOWANIE NIEPOŻĄDANEJ SPOŁECZNIE KONSUMPCJI. WPROWADZENIE DO TEMATYKI

Streszczenie. Współcześnie można zaobserwować zjawisko wprowadzania do systemów podatkowych wielu państw podatków od towarów i usług uznanych za społecznie niepożądane. Należą one do kategorii podatków akcyzowych. Ich przedmiotem jest niezdrowa żywność – przede wszystkim napoje orzeźwiające z dodatkiem cukru, dania nasycone tłuszczem, środkami utrwalającymi smak, generalnie: jedzenie śmieciowe. W Polsce podatkiem tego rodzaju jest obowiązujący od 2021 r. podatek cukrowy. Artykuł poświęcony jest zarysowaniu organizacyjnych i prawnych aspektów funkcjonowania tej kategorii podatków oraz konsekwencji ich funkcjonowania, a zwłaszcza możliwości wpływania na skalę niepożądaną konsumpcji i jej ograniczania ze względu na potrzeby ochrony zdrowia społeczeństwa.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, opodatkowanie, podatek „od grzechu”, podatek cukrowy

1. ZAGADNIENIA POJĘCIOWO-TERMINOLOGICZNE

Towary i usługi niebudzące pozytywnych skojarzeń społecznych, takie jak napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe czy karty używane m.in. do gier hazardowych, są od wielu wieków przedmiotem odrębnego opodatkowania.

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

Podatki od wybranych towarów nazywane są akcyzami. Choć nazwa „akcyza” pojawiła się w Europie ok. 1600 r., to tradycja takich podatków jest starsza. Niekiedy funkcję akcyzy spełnia podwyższone opodatkowanie określonych towarów w ramach ogólnego podatku od sprzedaży.

W Polsce ideologia nakładania podatków czy opłat od niepożądanego społecznie konsumpcji – albo inaczej: „prozdrowotnych” bądź „proekologicznych” – nie została dotąd poddana szerszej analizie. Stąd uzasadnione wydaje się sięgnięcie do tego źródła wiedzy, jakim jest literatura obca, zwłaszcza krajów anglosaskich. Argumenty *pro* i *contra* prezentowane są tam w nad wyraz wyczerpujący sposób.

Autorzy anglosascy z upodobaniem nazywają podatki od towarów i usług, których konsumpcja nie jest rekomendowana ze względów społecznych, terminem *sin taxes* (podatki „od grzechu”). Typowe *sin taxes* to akcyzy od wyrobów alkoholowych czy wyrobów tytoniowych. Jest to określenie efektowne, ale mało precyzyjne, i to co najmniej z dwóch powodów.

Po pierwsze, w etyce judeochrześcijańskiej konsumpcja napojów alkoholowych jako taka nie ma negatywnych konotacji i nie jest uważana za grzech. Świadczą o tym fragmenty Ewangelii, w których prowadzenie działalności gospodarczej w postaci winnicy uznawane jest za etycznie neutralne (a celem tej działalności raczej nie była sprzedaż soku z winogron)¹. Jeszcze bardziej oczywiste staje się to w kontekście pierwszego cudu dokonanego przez Jezusa, który przecież nie zamieniał wina w wodę, ale odwrotnie². Ewangeliczny opis Ostatniej Wieczerzy dopełnia tego obrazu³. Jeżeli konsumpcja napojów alkoholowych miałaby być grzechem w świetle judeochrześcijańskich kanonów etycznych, to jedynie w sytuacjach sporego ich nadużywania przez jednostkę lub gdyby używanie napojów alkoholowych zagrażało bezpieczeństwu konsumenta bądź osób trzecich.

Ale i ta teza może być podana w wątpliwość w świetle starotestamentowego opisu historii Noego (uznanego za pierwszego plantatora winorośli), który upił się do nieprzytomności własnymi wyrobami (co pośrednio świadczyć może o ich dobrej jakości). Odium nieuporządkowania moralnego spada mianowicie w tej historii nie na leżącego w namiocie, pijanego i rozneglizowanego w nieprzyzwoity sposób ojca, ale na jego syna, Chama,

¹ Mt 20, 1–16.

² J 2, 1–12.

³ Łk 22, 17–18, 20; Mt 26, 27; Mk 14, 23, 25.

który wstrząśnięty tym widokiem pobiegł po swoich braci, zamiast – jak sugeruje tekst – okryć najpierw tatusia czymkolwiek⁴.

Sugestię, że wino ma zbawienny wpływ na zdrowie, a zwłaszcza prowadzi do długowieczności (Noe żył 950 lat⁵), należy, chociaż z żalem – w świetle dosyć jednoznacznych ustaleń współczesnej medycyny – odrzucić. Należy jednak brać pod uwagę, że badania prowadzone w ramach tej samej, współczesnej medycyny wykazały, iż picie niewielkich ilości czerwonego wina może w rzeczywistości być korzystne dla zdrowia, zmniejszając ryzyko chorób serca, udaru mózgu czy demencji⁶. To samo da się powiedzieć o marihuanie, która pełnić może zarówno funkcje narkotyzujące, jak i lecznicze⁷.

Po drugie, zakres podatków zaliczanych do *sin taxes* jest w piśmiennictwie – zwłaszcza amerykańskim – rozszerzany współcześnie poprzez etykietowanie w taki sposób także podatków od konsumpcji towarów innych niż klasyczne używki, poczynając od tzw. niezdrowej żywności (ang. *unhealthy food*) – tłuszczów, żywności nadmiernie przetworzonej, wyrobów zawierających cukier, przez plastikowe torebki, talerze czy sztuczce, na solariach i klubach ze striptizem kończąc⁸. W konsekwencji można sformułować postulat przyjęcia konwencji nazewnicznej, zgodnie z którą zasadne jest używanie określenia „podatki od niepożądaney (ze społecznego punktu widzenia) konsumpcji” albo szerzej, jak u niektórych autorów anglosaskich, „podatki od zachowań społecznie niepożądanych” (ang. *socially undesirable behaviors*)⁹.

Z tym też można by było dyskutować, stawiając pytanie, czy konsumpcja określonej kategorii towarów i usług jest niepożądana ze względu na jakieś obiektywne przesłanki, czy raczej w społeczeństwie bądź w przeważającej jego części jedynie panuje przekonanie, że jest ona szkodliwa, czy wreszcie jest tak, że to politycy, w poszukiwaniu nowych źródeł dochodów

⁴ Rdz 9, 20–27.

⁵ Rdz 9, 29.

⁶ O medycznym zastosowaniu wina na przestrzeni wieków, aż do współczesności, pisze zajmująco Ph. Norrie, *The History of Wine as a Medicine: From its Beginnings in China to the Present Day*, Cambridge 2019.

⁷ Zob. R. Abuhasira, L. Bar-Lev Schleider, R. Mechoulam, V. Novack, *Epidemiological Characteristics, Safety and Efficacy of Medical Cannabis in the Elderly*, „European Journal of Internal Medicine” 2018, March, t. 49, s. 44 i n.

⁸ Zob. F. Liu, *Sin Taxes: Have Governments Gone Too Far in Their Efforts to Monetize Morality*, „Boston College Law Review” 2018, nr 2, s. 777.

⁹ Zob. *ibidem*, s. 786.

publicznych, dekretując szkodliwość społeczną pewnych kategorii towarów i usług. Operując nazwą zbiorczą podatków od niepożądanego konsumpcji, trzeba zdawać sobie sprawę z pewnego stopnia jej konwencjonalności.

W literaturze anglojęzycznej podatki od napojów z dodatkiem cukru, jako pewna kategoria podatków od niezdrowej żywności, noszą dosyć często nazwę *soda taxes*¹⁰. Nazwa ta także nie grzeszy precyzją, gdyż sugeruje opodatkowanie wszystkich napojów gazowanych, podczas gdy podatki te dotyczą napojów gazowanych słodzonych, a niekiedy także niegazowanych. W tym ostatnim przypadku chodzi raczej o opodatkowanie plastikowej butelki, a nie wody, która się w niej znajduje.

2. TAK ZWANA OPLATA CUKROWA W POLSCE

W Polsce od 2021 r. obowiązuje danina publiczna o nazwie „opłata cukrowa”. Wprowadzono ją Ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów¹¹. Stosowne przepisy znalazły się ostatecznie w Ustawie z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹² (art. 12a–12k).

Warto dokonać oceny „opłaty cukrowej” z punktu widzenia teorii prawa podatkowego – tak aby ustalić jej założenia i charakter prawny tego nowego w Polsce tworu prawa daninowego, natomiast objętość artykułu skłania do istotnej kondensacji analizy charakteru ekonomicznego i prawnego „opłaty cukrowej” i sformułowania na wstępie kilku tez.

Po pierwsze, wbrew zastosowanej przez ustawodawcę nazwie, „opłata cukrowa” jest podatkiem. Ma ona wszystkie teoretyczne cechy podatku – jest daniną bezzwrotną, przymusową, ogólną, nieodpłatną i uiszczaną w formie pieniężnej. W szczególności brak odpłatności dla podmiotów zobowiązanych do wnoszenia „opłaty cukrowej” dyskwalifikuje stosowanie tej nazwy na oznaczenie nowej daniny publicznej. Spełnia też ona kryteria uznania za podatek na potrzeby stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy¹³.

¹⁰ Zob. np. L. Cedeno, *Global Implementation of Soda Taxes: Is There a Better Solution for Combatting Obesity?*, „Brooklyn Journal of International Law” 2019, t. 45, nr 1, s. 329 i n.; C. Kaplan, *Big Soda: Too Sweet to Fail*, „Fordham Urban Law Journal” 2017, t. 44, nr 4, s. 1267 i n.

¹¹ Dz.U. z 2020 r., poz. 1492.

¹² Dz.U. z 2021 r., poz. 1292 ze zm.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

Nazwy „opłata cukrowa” użyto według wszelkiego prawdopodobieństwa ze względów politycznych, jako że wcześniej miały miejsce polityczne deklaracje (zwłaszcza przedwyborcze), że nowy układ polityczny „nie będzie podnosić podatków”. Deklaracje kategorycznego sprzeciwu wobec ewentualnych prób podnoszenia podatków – a tym bardziej wprowadzania nowych – składał też kandydat na Prezydenta RP, a obecnie urzędujący Prezydent RP, Andrzej Duda. Natomiast o opłatach – zarówno cukrowej, jak i jakiegokolwiek innej – nie było wówczas mowy.

Praktyka maskowania charakteru prawnego podatków przez stosowanie dla danin publicznych nazw nieadekwatnych do ich materialnych cech była charakterystyczna dla okresu PRL, gdzie np. podatek dochodowy od przedsiębiorstw państwowych nosił nazwę: wpłaty z zysku, a podatek od posiadania środków trwałych – oprocentowanie środków trwałych. Te naiwne i prymitywne w istocie rzeczy zwyczajnie nazewnicze wracają, a klinicznym przykładem manipulacji nazewniczych jest właśnie „opłata cukrowa”.

To wszystko uzasadnia – dopóki nie rozważy się treści obowiązujących przepisów prawa – posługiwanie się adekwatnym dla tej daniny publicznej w Polsce określeniem „podatek cukrowy”¹⁴.

Po drugie, podatek cukrowy, konstrukcja prawna znana w wielu państwach świata, należy do grupy podatków akcyzowych. Podatek akcyzowy to – w ujęciu encyklopedycznym – „podatek konsumpcyjny kwalifikowany jednocześnie jako podatek obrotowy, obciążający czynności dotyczące niektórych towarów lub usług”¹⁵. W podatku cukrowym przedmiotem opodatkowania jest wprowadzenie do obrotu artykułów spożywczych, do których w procesie produkcji dodano cukier. Podobnie jak inne akcyzy, podatek ten jest jednofazowym podatkiem obrotowym. Tego rodzaju podatki nazywane są też niekiedy podatkami od dochodu wydatkowanego, a to na podstawie triady: podatek dochodowy od dochodu uzyskiwanego, od dochodu zmaterializowanego (od majątku) i od dochodu wydatkowanego (od konsumpcji). Taki podział może jednak budzić rozmaite zastrzeżenia.

¹⁴ Próby tłumaczenia przez niektórych autorów wspomnianego wyżej defektu pojęciowo-terminologicznego przez odwołanie się do definicji podatku w art. 3 ust. 3 Ordynacji podatkowej, w myśl którego jeżeli w ustawie (Ordynacji podatkowej) jest mowa o podatku, rozumie się przez to również opłaty, nie zasługują nawet na polemikę. Zob. T. Janicki, N. Kociak, *Opłata cukrowa w interpretacjach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10, s. 5.

¹⁵ Hasło *Akcyza*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, t. 11: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 75.

Po trzecie, opodatkowanie spożycia cukru może mieć miejsce w drodze zastosowania rozmaitych technik podatkowych. I tak opodatkować można produkcję roślin, z których cukier jest wytwarzany. Opodatkować można produkcję/sprzedaż cukru jako towaru. Opodatkować też można wytwarzanie/sprzedaż wyrobów zawierających cukier. Gdyby uznać, że za opodatkowaniem konsumowanego ostatecznie cukru leżą jakieś fiskalne bądź pozafiskalne racje, to wybór jednej spośród tych technik będzie elementem polityki podatkowej.

Powyższe nie wyczerpuje zresztą wszystkich możliwości nakładania podwyższonego obciążenia podatkowego na – ogólnie rzecz ujmując – konsumpcję cukru: można wyobrazić sobie obciążenie podatkowe urządzeń służących do wytwarzania wyrobów cukierniczych lub z użyciem cukru. Nie musi to być odrębny podatek – wystarczyłoby np. prawne wyłączenie możliwości amortyzowania takich urządzeń dla celów podatkowych. Można też opodatkować/podwyższyć opodatkowanie reklam wyrobów zawierających nadmierną ilość cukru etc., etc.

Niezależnie od zastosowanej techniki podatkowej, każdy z tych sposobów podwyższenia obciążenia podatkowego wyrobów zawierających cukier prowadzi do wzrostu obciążenia konsumpcji tych towarów. Podatnikami podatku cukrowego będą podmioty zajmujące się wytwarzaniem cukru lub wyrobów zawierających cukier, ale ciężar podatku w całości bądź w znacznej części poniosą konsumenci wspomnianych towarów ze względu na działanie mechanizmu przerzucania podatku. Im mniejsza elastyczność popytu na dany rodzaj towarów, tym większa skala przerzucania podatku, zawartego, w sensie ekonomicznym, w cenie wyrobów, na konsumentów. Trzeba przy tym zastrzec, że podatnikiem podatku cukrowego nie jest konsument wyrobów z zawartością cukru. Nie ma też żadnych podstaw do określania konsumentów jako podatników „rzeczywistych” – w odróżnieniu od podatników „formalnych”, jakimi mieliby być wspomniani producenci czy też sprzedawcy¹⁶. W kategoriach prawnych podatnikiem jest jedynie podmiot spełniający kryteria definicyjne z art. 7 Ordynacji podatkowej.

Po czwarte, wprowadzenie podatku cukrowego motywowane jest zazwyczaj celem nefiskalnym, jakim jest przeciwdziałanie niekorzystnym skutkom zdrowotnym nadmiernego spożycia cukru. Te skutki są odczuwalne zarówno w wymiarze indywidualnym (pogorszenie stanu zdrowia

¹⁶ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 175–176.

poszczególnych jednostek), jak i ogólnospołecznym (koszty zmniejszenia wydajności i leczenia osób nadużywających wyrobów z zawartością cukru). Dla podkreślenia owych niefiskalnych aspektów podatku cukrowego nierzadko łączy się go z ukierunkowaniem strumienia środków pozyskanych tą drogą na cele prewencji i usuwania skutków nadmiernego spożycia wyrobów zawierających cukier bądź – w ostateczności – innych celów społecznych uznawanych za ważne (np. z zakresu szeroko pojętej ochrony zdrowia). Jest to, ogólnie rzecz biorąc, obliczone na obłaskawienie mniej wyrobionych intelektualnie odłamów społeczeństwa i uzyskanie ich akceptacji dla nowego podatku.

Po piąte, wiele problemów stwarzać może sprecyzowanie przedmiotu opodatkowania. Nie ma bowiem w żadnym systemie podatkowym podatku od cukru w ogóle, ale są podatki od wyrobów z dodatkiem cukru, np. od napojów z zawartością cukru. W tym ostatnim przypadku prawodawca musi dokonać licznych wyborów, np. czy opodatkować wyroby, które z natury mają sporą zawartość cukru (sok jabłkowy), czy też może tylko te, w których cukier znalazł się w trakcie procesu produkcji. Dalej – czy wysokość podatku uzależnić od absolutnej zawartości cukru w produkcji czy od nadwyżki ponad określony poziom itp., itd.

Można by było zbadać, jak wprowadzenie podatku cukrowego uzasadniono w Polsce w projekcie omawianej ustawy. Z punktu widzenia nauki prawa podatkowego takie działania byłoby z gruntu bezproduktywne, gdyż kwestia rozbieżności między treścią ustawy podatkowej a treścią jej uzasadnienia, z jednej strony, oraz dostrzegalnymi gołym okiem rozbieżnościami między treścią uzasadnień ustaw podatkowych a ogólnymi kierunkami polityki społecznej i gospodarczej, z drugiej, jest tak oczywista (i to nie od dzisiaj), że powinna być raczej przedmiotem zainteresowania specjalistów z dziedziny nauk politycznych, a zwłaszcza marketingu politycznego czy psychologii społecznej.

3. NOWA ERA PODATKÓW OD NIEPOŻĄDANEJ KONSUMPCJI

W dyskursie politycznym na przestrzeni czasu obserwuje się zmianę w sposobie motywowania wprowadzania i podwyższania podatków od niepożądanego społecznie konsumpcji. Początkowo podatki takie tłumaczono istnieniem potrzeb budżetowych; z czasem – i ma to miejsce także współcześnie – zaczęto akcentować moralny wymiar tych podatków, stawiając na pierwszym miejscu uzasadnienie etyczne takich operacji i prezentując

jednocześnie wysoki poziom paternalizmu¹⁷. Takie deklaracje są jednak mało przekonujące, dlatego że możliwe jest wykazanie zbieżności w czasie działań w sferze wspomnianego opodatkowania z rosnącymi problemami budżetowymi państwa czy władz lokalnych¹⁸.

Współcześnie można mówić o nowej erze podatków od niepożądanego społecznie konsumpcji¹⁹. Potencjalnie przyczyną rozrostu tego sektora opodatkowania mogą być bądź względy fiskalne, bądź względy prodrowotne czy proekologiczne. Wnikanie w to, co było wyłącznym bądź przeważającym motywem wprowadzenia tego rodzaju podatku, wydaje się mijać z celem. W Stanach Zjednoczonych w ostatnim dziesięcioleciu można zaobserwować gwałtowny wzrost podatków od niepożądanego konsumpcji na wszystkich szczeblach systemu władzy, można wręcz mówić o nowej erze takiego opodatkowania, w ramach którego występują tradycyjne podatki od alkoholu i wyrobów tytoniowych, a jednocześnie system podatkowy jest wzbogacany o rozmaite inne podatki od niepożądanego konsumpcji²⁰.

Wyrażane są godne uwagi poglądy, w myśl których prawodawca, mając w perspektywie możliwość stworzenia nowych źródeł dochodów, nie waha się udostępnić – znosząc zakazy czy też ograniczenia – szerszej publiczności produkty bądź usługi, których sprzedaż była dotąd uznana za społecznie niepożądaną²¹.

Nie sposób nie dostrzec zjawiska o zupełnie odmiennym wektorze. Otóż tak jak podstawową przyczyną zniesienia prohibicji w Stanach Zjednoczonych w latach trzydziestych XX w. była potrzeba pozyskania większych dochodów z akcyzy²², tak współcześnie obserwowana w wielu stanach tego kraju liberalizacja przepisów dotyczących gier hazardowych, marihuany czy halucynogennych grzybków także wpisana jest w kontekst oczekiwania na powstanie dodatkowych źródeł dochodów podatkowych.

Wdzięcznym polem rozwoju *sin taxes* w szerokim rozumieniu jest współcześnie wzrost znaczenia problematyki ochrony środowiska, a w szczególności

¹⁷ Zob. R.H. Perkins, *Salience and Sin: Designing Taxes in the New Sin Era*, „Brigham Young University Law Review” 2014, nr 1, s. 151.

¹⁸ Ibidem, s. 152.

¹⁹ Zob. F. Liu, *Sin Taxes...*, s. 779.

²⁰ Zob. R.H. Perkins, *Salience and Sin...*, s. 146.

²¹ Ibidem, s. 156–157.

²² Zob. L.V. Harrison, E. Laine, *After Repeal: A Study of Liquor Control Administration*, New York–London 1936, s. 173.

ochrony klimatu. Pojawiła się odrębna w pewnym sensie kategoria podatków środowiskowych (ang. *green taxes*), obejmujących produkcję i świadczenie usług społecznie (klimatycznie, środowiskowo etc.) niepożądanych²³. Przykładowo chodzi tu o emisję gazów cieplarnianych, używanie plastikowych toreb na zakupy, jednorazowych plastikowych talerzy i sztućców w punktach gastronomicznych, plastikowych butelek na wodę itp.

W Stanach Zjednoczonych paliwa dla polityki podatkowej, w ramach której rozwija się ideologia podatków od niepożądanej konsumpcji, dostarcza niekwestionowana i dostrzegalna przez przeciętnego obywatela sytuacja rozpowszechniania się w społeczeństwie plagi otyłości, w związku z którą ponadnormatywna otyłość dzieci, młodzieży i osób w średnim wieku jest realnym problemem zdrowotnym, i to zarówno w kategoriach zdrowia publicznego, jak i w kategoriach finansowych wyzwań stojących przed narodowym systemem ochrony zdrowia.

Zwolennicy przeciwdziałania otyłości metodami podatkowymi podkreślają, że nieprawidłowa dieta prowadzi do otyłości i rozmaitych chorób o przewlekłym charakterze, dlatego złe wybory żywieniowe powodują powstawanie kosztów opieki zdrowotnej, które obciążają także osoby niewykazujące cech otyłości. Powołując się na poglądy A. Pigou, akcentują oni potrzebę internalizacji kosztów społecznych nadużyć żywieniowych i przeniesienia ich na tych, którzy te koszty prokurują²⁴. Podatki podnoszące ceny wyrobów to najprostsza i najbardziej efektywna metoda, która temu może służyć²⁵.

Zwolennicy podatku od żywności zwanej niekiedy „śmieciową”, prowadzącej do otyłości w społeczeństwie, uważają więc, że podatki od słodzonych napojów gazowanych lub „śmieciowej” żywności są jedynym rozwiązaniem pozwalającym kontrolować rosnące koszty ochrony zdrowia wywołane tym zjawiskiem.

Wszystko to daje asumpt do stwierdzenia, że kwestie zdrowotne czy też ekologiczne stają się dla polityków okazją – być może niepowtarzalną w średnim horyzoncie czasowym – podwyższania poziomu opodatkowania przy stosunkowo słabym oporze społecznym. To ostatnie determinowane jest ogólnie przychylnym nastawieniem społecznym wobec kwestii moralności. Niezależnie od intencji decydentów nowe podatki tej kategorii

²³ W Polsce problematykę tę przedstawił po raz pierwszy J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.

²⁴ Zob. F. Liu, *Sin Taxes...*, s. 773.

²⁵ Zob. R.H. Perkins, *Salience and Sin...*, s. 177.

są skutecznym czynnikiem pacyfikującym opór podatkowy w społeczeństwie. O tym, że jest to rodzaj gry politycznej, świadczy chociażby prosta konstatacja, że rozmaite cele prozdrowotne czy proekologiczne można byłoby z powodzeniem sfinansować ze środków osiągniętych z podwyższenia podatku dochodowego czy podatku od sprzedaży towarów i usług. Względy *stricte* polityczne skłaniają jednak do przeprowadzenia operacji bardziej skomplikowanej, w postaci nowych podatków, co „wzbogaca” system podatkowy nie tylko o nowe regulacje prawne, ale też o całą otoczkę ich funkcjonowania, włącznie z problemami interpretacyjnymi i dodatkowymi obowiązkami formalnymi nakładanymi na podatników.

Przy projektowaniu podatków od niepożądanego konsumpcji jednym z głównych problemów jest ustalenie optymalnego ciężaru podatkowego, jaki będzie ostatecznie spadać na konsumentów tych towarów lub usług. Bierze się bowiem pod uwagę to, że poziom obciążenia podatkowego wpływa znacząco na reakcję podatników na nałożenie podatku bądź też podniesienie podatku w formie dotychczas istniejącej²⁶.

4. PODATKI OD NIEPOŻĄDANEJ KONSUMPCJI – KONSEKWENCJE SPOŁECZNE

Sporym problemem zwiększenia poziomu obciążenia towarów akcyzowych bądź objęcia podatkiem towarów lub usług dotychczas nieobjętych szczególnym opodatkowaniem jest skala negatywnych konsekwencji takiej operacji. Mogą one mieć charakter zarówno fiskalny, jak i pozafiskalny. Do negatywnych konsekwencji fiskalnych można zaliczyć spadek – co najmniej czasowy – wpływów z podatku już istniejącego, m.in. na skutek zmniejszenia konsumpcji towarów objętych podatkiem. Wynika to po części z poszukiwania i znajdowania substytutów określonych towarów, które są opodatkowane na poziomie niższym bądź w ogóle nieopodatkowane, dalej z wytwarzania towarów przez konsumentów we własnym zakresie oraz z przemytu towarów z innych jurysdykcji podatkowych²⁷.

Przemyt na większą lub mniejszą skalę może mieć charakter zorganizowany, ale można też mówić o quasi-przemycie polegającym na wielokrotnym przekraczaniu granicy z towarem – w dozwolonych prawem

²⁶ Ibidem, s. 151.

²⁷ Z informacji dostępnych w środkach masowego przekazu wynika, że w Portugalii po wprowadzeniu podatku od napojów z podwyższoną zawartością cukru pojawił się przemyt tego rodzaju napojów z innych krajów Unii Europejskiej.

ilościach – zakupionym w kraju sąsiadującym. Różnice cenowe wynikające z różnych poziomów opodatkowania takich samych wyrobów skłaniają ponadto obywatele kraju, w którym opodatkowanie jest wyższe (i znajduje zauważalny wyraz w cenie wyrobów), do zakupu podczas pobytu za granicą dopuszczalnej do przywozu przepisami celnymi ilości towarów o niższej niż we własnym kraju cenie.

Oddzielnym problemem jest kwestia społecznej akceptacji podatków od niepożądanego konsumpcji. Będzie ona zapewne różna w różnych społeczeństwach i w odniesieniu do różnych przedmiotów konsumpcji, a także skali ich opodatkowania bądź podniesienia wysokości opodatkowania. Należy przy tym odróżnić kwestię kształtowania się ogólnej oceny tego rodzaju operacji podatkowych (opinia publiczna) od kwestii realnych, rzeczywistych reakcji poszczególnych jednostek na podwyższone opodatkowanie. Na dodatek inna może być reakcja deklarowana, zwłaszcza przed wprowadzeniem podatku bądź jego podwyższeniem, a inna reakcja rzeczywista – już po wprowadzeniu podatku lub jego podwyższeniu.

Złożoność sytuacji, które powinny być poddawane ocenie przy projektowaniu podatku od niepożądanego konsumpcji, nie czyni z niej zagadnienia wyjątego z obszaru badań naukowych. Tutaj prym wieździe nauka amerykańska – zachowania konsumentów przed i po zmianach w wysokości opodatkowania to jeden ze znaczących tematów badań amerykańskich ekonomistów i socjologów nad podatkami konsumpcyjnymi. W innych krajach także uwidacznia się zainteresowanie zasadami racjonalnej konstrukcji „nowych” podatków, a zwłaszcza podatku cukrowego²⁸.

Ze wspomnianych badań dotyczących omawianej tu grupy podatków wynika, że skłonność do ich akceptacji jest większa w sytuacji, gdy są one „skalibrowane” na umiarkowanym poziomie, gdy przychody z ich funkcjonowania przeznaczane są na potrzeby ograniczania niepożądanego konsumpcji bądź na usuwanie jej skutków albo na promowanie alternatyw konsumpcyjnych, czy też w ostateczności na wspieranie działań mających ogólnie pozytywne konotacje w odczuciu społecznym. Inaczej mówiąc, stopień społecznej akceptacji dla opodatkowania niepożądanego konsumpcji rośnie, gdy jest ono powiązane z innymi działaniami, np. z przeznaczeniem pozyskiwanych środków na akceptowalne cele, bądź z działaniami

²⁸ Zob. obszerna i bardzo kompetentnie przygotowana analiza rozmaitych aspektów budowy i funkcjonowania podatku cukrowego w kontekście możliwości zapobiegania otyłości w: S. Duckett, H. Swerissen, *A Sugary Drinks Tax: Recovering the Community Costs of Obesity*, Grattan Institute, November 2016.

niezwiązanymi z kwestiami podatkowymi, np. z wprowadzeniem obowiązku wyraźnego oznaczania przez producentów wyrobów szkodliwych dla zdrowia, włącznie ze specyfikacją ilości szkodliwych substancji w jednostce wyrobu.

Immanentną i nieusuwalną wadą podatków od niepożądanego społecznie konsumpcji – podobnie zresztą jak i od wszystkich podatków od sprzedaży i świadczenia usług – jest ich regresywny charakter²⁹. Wyraża się to w tym, że podwyższenie w konsekwencji opodatkowania poziomu cen standardowej konsumpcji (zwłaszcza żywności) jest bardziej odczuwalne przez osoby o niższych dochodach, gdyż ich rozporządzalne zasoby finansowe, determinowane poziomem bieżących dochodów, spadają (po opodatkowaniu) w relatywnie większym stopniu niż osób o wyższych dochodach³⁰. Prowadzi to do pogłębienia nierówności sytuacji materialnej i pogorszenia położenia biedniejszych w porównaniu z bogatszymi, co nie jest ani społecznie, ani politycznie pożądane.

Dodatkowo dzieje się tak, że podatki od niepożądanego społecznie konsumpcji nakładane są na towary, na które popyt jest względnie mało elastyczny³¹. Oznacza to, że ciężar opodatkowania konsumentów tej kategorii podnosi się z dwóch powodów: przez dodatkowe opodatkowanie, a ponadto przez trudności w rezygnacji z dotychczasowych nawyków konsumpcyjnych, a więc ograniczonych praktycznie możliwości rezygnacji z konsumpcji opodatkowanych towarów. To powoduje, że przy założeniu, iż dochody konsumenta są stabilne, podatek cukrowy (i podobne) po części ogranicza konsumpcję niezdrowej żywności, ale – w krótkim okresie – ogranicza także inne wydatki, np. prozdrowotne.

Można spotkać pogląd, zgodnie z którym regresywność opodatkowania jest niezgodna z ogólną, uznawaną wręcz za podstawową, zasadą systemu opodatkowania – zasadą nakładania podatków odpowiednio do zdolności do zapłaty podatku³². Nie sposób jednak nie zauważyć, że konsument opodatkowanego towaru może być (i z reguły jest) nim obciążony, ale trudno chyba twierdzić, że podatek został na tegoż konsumenta „nałożony”.

²⁹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 176.

³⁰ Rezultaty badań nad stopniem regresywności podatku od napojów sztucznie słodzonych przedstawiają H. Allcott, B.B. Lockwood, D. Taubinsky, *Regressive Sin Taxes, with an Application to the Optimal Soda Tax*, „The Quarterly Journal of Economics” 2019, t. 134, nr 3, s. 1557 i n.

³¹ Zob. R.H. Perkins, *Salience and Sin...*, s. 143 i n.

³² Zob. F. Liu, *Sin Taxes...*, s. 779.

Paradoksalnie, niektórzy autorzy dostrzegają w regresywności podatków od niepożądanego społecznie konsumpcji ich zaletę – regresywność wzmacnia bowiem funkcję „perswazyjną” takich podatków. Im bardziej znaczący finansowo podatek, tym większy jego wpływ na zachowanie (tu – pożądanego ograniczenie konsumpcji) konsumenta³³. To „perswazyjne” oddziaływanie podatku sięga poza pole relacji między państwem a podatnikami, gdyż konsumenci nie są w tym przypadku – co trzeba ponownie podkreślić – podatnikami. Jest więc pewnym paradoksem to, że regresywny charakter podatków może zwiększyć ich efektywność, ponieważ osoby osiągające niskie dochody mogą być bardziej wrażliwe na zmiany cen niż ogół populacji³⁴.

Jeżeli w tej sytuacji w opodatkowaniu można się doszukiwać pożądanego bodźca do zmiany nawyków konsumpcyjnych, to nie odpowiada to w pełni realiom – przynajmniej jeśli chodzi o osoby należące do uboższych warstw społeczeństwa. Mają one zazwyczaj utrwalone nawyki konsumpcyjne i towarzyszącą temu niską świadomość alternatyw konsumpcyjnych. Na dodatek – jak to pokazują badania amerykańskie – osoby takie z przyczyn ekonomicznych są częściej niż inni upośledzone komunikacyjnie, a w związku z tym korzystają z lokalnych, peryferyjnie położonych sklepów, oferujących zazwyczaj żywność niezdrową (przesyconą cukrem i tłuszczem), bo na taką znajdują najwięcej konsumentów, a ich właściciele nie stać ani organizacyjnie, ani finansowo na rozszerzenie asortymentu o towary z gatunku zdrowej żywności.

Stąd też pomysły – jak dotąd mało skonkretyzowane – aby efekty zapobiegawcze osiągać przy wykorzystaniu konstrukcji podatku dochodowego, ale nie płaconego przez konsumentów, lecz przez producentów niezdrowej żywności³⁵.

5. WNIOSKI

Podatki od towarów, których konsumpcja uważana jest za niepożądaną społecznie, cieszą się na świecie sporą i wciąż rosnącą popularnością. Umacnia ją możliwość uzasadniania ich pobierania względami prozdrowotnymi

³³ Zob. R.F. Mann, *Controlling the Environmental Costs of Obesity*, „Environmental Law” 2017, nr 3, s. 777.

³⁴ Zob. D. Schenk, *Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes*, „Yale Journal on Regulation” 2011, t. 28, nr 2, s. 296.

³⁵ Zob. R.F. Mann, *Controlling...*, s. 777.

i odwoływania się w związku z tym do argumentów z zakresu ochrony zdrowia publicznego. Argumentacja ta jest na tyle atrakcyjna, że podatki tego rodzaju nie budzą większego oporu społecznego. Na dodatek są to podatki pośrednie, nieodczuwane bezpośrednio przez podmioty będące ich ekonomicznym – a nie prawnym – adresatem. To powoduje, że podatki te (często kamuflowane dodatkowo etykietą opłaty) stają się niezwykle atrakcyjnym narzędziem presji fiskalnej i zwiększania przychodów publicznych. Możliwość sięgania po te „nisko wiszące owoce” jest na tyle kusząca, że prowadzi do zamykania oczu zarówno na społecznie niekorzystne skutki wzrostu regresywności opodatkowania, jak i na możliwość stosowania alternatywnych, pozapodatkowych sposobów obniżania poziomu spożycia cukru i innych niekorzystnie oddziałujących na zdrowie substancji³⁶.

Trzeba podkreślić, że rosnący opór społeczny wobec opodatkowania powoduje konieczność poszukiwania takich pól eksploatacji podatkowej społeczeństwa, na których działania podatkowe władz spotkają się ze stosunkowo niewielką krytyką czy oporem. Takim polem wydaje się obecnie obszar podatków od społecznie niepożądanego konsumpcji³⁷.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę na rosnące koszty lobbingu związanego z typowaniem produktów żywnościowych do kategorii niezdrowych oraz określaniem parametrów, których przekroczenie ma być kryterium poddania wyrobów opodatkowaniu. Nie da się ukryć tego, że cukier obecny jest zarówno w soku jabłkowym i napojach taki sok zawierających, jak i w rozmaitych napojach nazywanych energetyzującymi, orzeźwiającymi itp. Wprowadzenie podatku cukrowego już na starcie stawia w lepszej sytuacji rynkowej producentów butelkowanej wody niż producentów napojów wysokocukrowych. Tych ostatnich dotknąć może też zróżnicowanie opodatkowania, np. ze względu na pochodzenie cukru w wyrobach (napoje słodkie naturalnie *versus* napoje dosładzane) lub ze względu na stężenie cukru. To samo może dotyczyć tłuszczów, utrwalczy smaku etc., etc.

Wszystko to stwarza olbrzymie pole do gry lobbingowej i reklamowej, prowadzonej w celu uzyskania lepszej niż konkurencja pozycji w zakresie opodatkowania, zużywającej – mało efektywnie ze społecznego punktu widzenia – zasoby materialne i finansowe.

Trzeba zauważyć, że szkody społeczne wywołane konsumpcją niezdrowej żywności mają inny charakter niż te powodowane nadmierną konsumpcją

³⁶ Zob. F. Liu, *Sin Taxes...*, s. 789.

³⁷ Zob. R.H. Perkins, *Saliency and Sin...*, s. 153.

alkoholu i wyrobów tytoniowych. Skutki nadużywania cukru czy innych składników niezdrowej żywności dotyczą nadużywających, innych zaś osób jedynie w niewielkim stopniu. Są to co najwyżej członkowie rodzin (ze względu na konieczność opieki nad osobą schorowaną), ale już nie, tak jak w przypadku papierosów, osoby postronne, które, same nie paląc tytoniu, zapadają na rozmaite choroby wywołane dymem tytoniowym. Odpada tu więc argument narażania innych niż konsumenci wyrobów z nadmiarem cukru czy tłuszczu na negatywne skutki zjawiska nadmiernej konsumpcji niezdrowej żywności. Osoby z otyłością nie są też, co do zasady – w przeciwieństwie np. do alkoholików – groźne dla otoczenia.

Wracając jeszcze do anglosaskiej kategorii pojęciowej *sin taxes* – staje się coraz bardziej widoczne, że współcześnie sprawdzają się one jako narzędzia zwiększania dochodów publicznych (budżetowych). Dzieje się tak po części przynajmniej dlatego, że „adresowane” są one do ludzi uboższych, mniej wykształconych, uzależnionych w większym lub mniejszym stopniu od pomocy społecznej, a nakładane są na towary o względnie niewielkiej elastyczności popytu. I taka sytuacja, na którą osoby obciążone podatkiem nie mają zazwyczaj większego wpływu, jest głównym ich „grzechem”.

Wykorzystywanie haseł moralnych dla podwyższania opodatkowania rodzi nieuchronnie pytanie o moralność postępowania prawodawcy. Przykład amerykański prowadzi do wniosku, że to prawodawcy na różnych szczeblach systemu władzy stają się uzależnieni od idei stosowania *sin taxes*. Paradoksalnie moralny aspekt tej sytuacji przesuwają z moralnej oceny produktów i usług objętych opodatkowaniem (a katalog tych produktów i usług nieustannie jest rozszerzany) na ocenę rzetelności dialogu władzy ze społeczeństwem. *Sin taxes* stają się coraz częściej grzeszne nie ze względu na ocenę moralną korzystania z niepożądanych społecznie dóbr i usług, ale ze względu na deficyt prawdy w tłumaczeniu przez władzę publiczną społeczeństwu potrzeby wprowadzania nowych podatków tego rodzaju.

BIBLIOGRAFIA

- Abuhasira R., Bar-Lev Schleider L., Mechoulam R., Novack V., *Epidemiological Characteristics, Safety and Efficacy of Medical Cannabis in the Elderly*, „European Journal of Internal Medicine” 2018, March, t. 49.
- Allcott H., Lockwood B.B., Taubinsky D., *Regressive Sin Taxes, with an Application to the Optimal Soda Tax*, „The Quarterly Journal of Economics” 2019, t. 134, nr 3.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.

- Cedeno L., *Global Implementation of Soda Taxes: Is There a Better Solution for Combatting Obesity?*, „Brooklyn Journal of International Law” 2019, t. 45, nr 1.
- Duckett S., Swerissen H., *A Sugary Drinks Tax: Recovering the Community Costs of Obesity*, Grattan Institute, November 2016.
- Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.
- Harrison L.V., Laine E., *After Repeal: A Study of Liquor Control Administration*, New York–London 1936.
- Hasło Akcyza, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, t. 11: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Janicki T., Kociak N., *Oplata cukrowa w interpretacjach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 10.
- Kaplan C., *Big Soda: Too Sweet to Fail*, „Fordham Urban Law Journal” 2017, t. 44, nr 4.
- Liu F., *Sin Taxes: Have Governments Gone Too Far in Their Efforts to Monetize Morality*, „Boston College Law Review” 2018, nr 2.
- Mann R.F., *Controlling the Environmental Costs of Obesity*, „Environmental Law” 2017, nr 3.
- Norrie Ph., *The History of Wine as a Medicine: From its Beginnings in China to the Present Day*, Cambridge 2019.
- Perkins R.H., *Saliency and Sin: Designing Taxes in the New Sin Era*, „Brigham Young University Law Review” 2014, nr 1.
- Schenk D., *Exploiting the Saliency Bias in Designing Taxes*, „Yale Journal on Regulation” 2011, t. 28, nr 2.

TAXATION OF SOCIALLY UNDESIRABLE CONSUMPTION. AN INTRODUCTION

Summary. Nowadays, one can observe the phenomenon of introducing into the tax systems of many countries taxes on goods and services considered socially undesirable. They belong to the category of excise duties. Their subject is unhealthy food – mainly refreshing drinks with sugar added, fatty meals, flavor enhancers etc. (junk food). In Poland, this type of tax is the sugar tax applicable from the beginning of 2021. The article is devoted to the organizational and legal aspects of the functioning this category of taxes and the consequences of their functioning, especially the possibility of influencing the scale of undesirable consumption and its reduction due to the needs of protecting the health of the society.

Keywords: tax law, taxation, sin tax, sugar tax

POJĘCIE PODATKU W NIEMCZECH – KONSTITUCYJNOPRAWNE, USTAWOWE, ORZECZNICZE, DOKTRYNALNE

Streszczenie. Ustawa zasadnicza RFN z 1949 r. nie zawiera definicji podatku. Federalny Sąd Konstytucyjny prezentował początkowo tezę o recepcji tradycyjnego, czysto fiskalnego pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. na potrzeby ustawy zasadniczej. Później sąd za „podatki w sensie konstytucyjnoprawnym” uznawał także podatki o charakterze sterującym czy stymulującym, co wywołało dyskusję w doktrynie, a z czasem korektę definicji ustawowej w nowej Ordynacji podatkowej od 1977 r. Swoje definicje tworzy też doktryna. Praktyczne znaczenie definicji ustawowych i doktrynalnych jest ograniczone. Najważniejszą rolę pełni pojęcie konstytucyjnoprawne, którego treść decyduje o rozdziale kompetencji finansowych między federacją a krajami związkowymi, a więc o podziale realnej władzy w państwie federalnym.

Słowa kluczowe: podatki, daniny publiczne, pojęcie podatku, Niemcy, Republika Federalna Niemiec

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: imirek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

1. TRADYCYJNE POJĘCIE PODATKU

W języku niemieckim termin „podatek” (*Steuer* – staro-wysoko-niemiecki *stiura*, średnio-wysoko-niemiecki *stiure*) oznaczał pierwotnie tyle co wsparcie, oparcie, poparcie każdego rodzaju, udzielane dobrowolnie, zwyczajowo lub na podstawie obowiązującego prawa. Tak szeroko zarysowana treść pojęcia podatku uległa z czasem zatarciu. W formie bliskiej oryginalnego znaczenia występuje dziś jeszcze cywilnoprawne pojęcie posagu (*Aussteuer*), odwołujące się do dobrowolnego, przyjętego zwyczajowo wsparcia udzielanego młodej parze¹.

Definicję podatku na gruncie nauk prawnych sformułował Otto Mayer, który w pierwszym wydaniu monografii *Deutsches Verwaltungsrecht* z 1895 r. określał podatki jako „płatności pieniężne nałożone według jednolitej skali na wszystkich poddanych i służące jedynie pomnażaniu dochodów państwa”². W podobnym duchu przed I wojną światową orzekał Sąd Rzeszy i Pruski Naczelny Sąd Administracyjny. Owo tradycyjne pojęcie podatku stanowiło także punkt wyjścia dla prowadzonych przez Enna Beckera prac nad projektem ordynacji podatkowej Rzeszy. Akt ten przyjęto ostatecznie 13 grudnia 1919 r. (*Reichsabgabenordnung*, dalej: RAO 1919)³, a legalna definicja podatku znalazła się na samym jego początku.

Zgodnie z definicją zawartą w § 1 I RAO 1919 „podatki to:

1. jednokrotne lub powtarzające się świadczenia pieniężne,
2. niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie,
3. nakładane przez wspólnotę publicznoprawną
4. w celu osiągnięcia dochodów
5. na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia.
6. Cła są podatkami w sensie Ordynacji podatkowej Rzeszy”.

Tak określone pojęcie podatku używane było w orzecznictwie, doktrynie i praktyce w okresie Republiki Weimarskiej i III Rzeszy oraz później.

¹ *Duden Deutsches Universal Wörterbuch*, red. G. Drosdowski, Mannheim–Leipzig–Wien–Zürich 1989, s. 194.

² O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1895, s. 386.

³ Reichsgesetzblatt (RGBl.) 1919 I, s. 1993.

2. KONSTYTUCYJNOPRAWNE POJĘCIE PODATKU

2.1. Brak definicji podatku w ustawie zasadniczej

W ustawie zasadniczej RFN z dnia 23 maja 1949 r. (*Grundgesetz*, dalej: GG)⁴ termin „podatek” pojawia się wielokrotnie w rozdziale X *Skarbowość* (*Finanzwesen*), obejmującym art. 104a–115 GG. Unormowania te ze względu na zasadnicze znaczenie dla ustroju państwa federalnego określane są mianem „konstytucji finansowej” (*Finanzverfassung*)⁵. Współczesny kształt „konstytucji finansowej” ustalony został 12 maja 1969 r. w 20. i 21. nowelizacji ustawy zasadniczej⁶. Późniejsze zmiany mają charakter aktualizujący i porządkujący.

Kwestie podatków normowane są w art. 105–108 GG⁷. Zawarte tam wyczerpujące regulacje trzech rodzajów władztwa podatkowego (*Steuerhoheit*) przewidują rygorystyczny podział kompetencji między federację a kraje związkowe w zakresie ustawodawstwa podatkowego (art. 105 GG), uzyskiwania wpływów z podatków i dysponowania nimi (art. 106–107 GG) oraz administrowania podatkami (art. 108 GG). Mimo kompleksowości regulacji ani konstytucja finansowa, ani cała ustawa zasadnicza nie zawierają wyraźnej i bezpośredniej definicji podatku. Brak takiej definicji sprzyja próbom wyprowadzania konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku z norm prawa naturalnego⁸ albo z pojęć pochodzących z poprzedniego systemu prawnego, określanych w literaturze mianem „pojęć przedkonstytucyjnych”⁹.

2.2. Koncepcja recepcji tradycyjnego pojęcia podatku

Federalny Sąd Konstytucyjny (*Bundesverfassungsgericht*) reprezentował początkowo stanowisko, że normodawca konstytucyjny na potrzeby ustawy zasadniczej recypował po prostu „przedkonstytucyjne pojęcie”

⁴ Bundesgesetzblatt (BGBl.) 1949 I, s. 1 ze zm.

⁵ Szerzej I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 40 i n., 79 i n.

⁶ BGBl. 1969 I, s. 357, 359.

⁷ Zagadnienia danin niepodatkowych regulowane są w ramach ogólnych kompetencji ustawodawczych w rozdziale VII: opłaty w art. 74 I nr 22 GG i art. 80 II GG, dopłaty w art. 74 I nr 18 GG.

⁸ K. Müller, *Steuerbegriff des Grundgesetzes*, „Betriebs-Berater” 1970, s. 1108.

⁹ Ch. Starck, *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972, s. 195, 197 i n.

podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. W wyroku z 16 czerwca 1954 r. stwierdził nawet, że „skoro ustawa zasadnicza używa pojęcia podatku, to należy sądzić, że ma go również w tym sensie na myśli. Także w nauce prawa podatkowego pojęcie to rozumiane jest w sensie tradycyjnej jego definicji”¹⁰.

W istocie twórcy ustawy zasadniczej, zarówno w momencie jej tworzenia w 1949 r., jak i w toku reformy konstytucji finansowej w 1969 r., zgodni byli co do tego, że u podstaw postanowień art. 105 i n. GG spoczywać musi powszechnie znane pojęcie podatku z § 1 I RAO 1919, potwierdzone długoletnią praktyką stosowania¹¹. Argumentem recepcji przedkonstytucyjnego pojęcia podatku do dziś posługuje się znaczna część doktryny. Zwolennicy tej koncepcji utrzymują, że recepcja taka wyraźnie widoczna jest w poszczególnych sformułowaniach konstytucji finansowej¹².

Podkreśla się, że z przepisów art. 106–107 GG, dotyczących rozdziału wpływów podatkowych między odpowiednie korporacje prawa publicznego, wynika charakterystyczny dla podatków pieniężny charakter obowiązku świadczenia. Analiza art. 106 III, IV GG, art. 107 GG i art. 104a I GG prowadzi do wniosku, że podatki nie mają charakteru świadczenia wzajemnego za jakiegokolwiek szczególne świadczenie ze strony państwa. Kwota uzyskana z podatków rozdzielana jest bowiem globalnie w stosunku do potrzeb finansowych i dochodów poszczególnych korporacji publicznoprawnych. Na gruncie prawa konstytucyjnego powraca również sformułowanie: „świadczenie pieniężne nałożone przez wspólnotę publicznoprawną”. Wspólnotami tego rodzaju są m.in. takie osoby prawne prawa publicznego, jak federacja, kraje związkowe, gminy, związki gmin, a ponadto uprawnione podatkowo wspólnoty religijne, wymienione w przepisach rozdziału X ustawy zasadniczej RFN oraz w utrzymanych w mocy postanowieniach

¹⁰ Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (dalej: BVerfGE) 3, 407, 435 (oznaczenia liczbowe wskazują kolejno: tom, stronę początkową wyroku, stronę cytowaną); także później: BVerfGE 7, 244, 251; BVerfGE 29, 402, 408; BVerfGE 36, 66, 70.

¹¹ Tak T. Maunz, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München (zbiór wymiennokartkowy), art. 104a GG, Nb. 7; krytycznie: W. Knies, *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München 1976, s. 42 i n.; K. Stern, *Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, t. 2, München 1980, s. 1097.

¹² G. Wacke, *Das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland*, Köln 1950, s. 64; P. Selmer, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972, s. 75 i n.; H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991, s. 30; H.W. Kruse [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, AO, *FGO Kommentar*, Köln (zbiór wymiennokartkowy), § 3 AO, Nb. 2.

Konstytucji Republiki Weimarskiej z dnia 11 sierpnia 1919 r. (*Weimarer Reichsverfassung*, dalej: WRV)¹³. W istocie, według art. 106–107 GG, art. 140 GG oraz art. 137 VI WRV, korporacje te uprawnione są do uzyskiwania wpływów podatkowych. Na tej podstawie przyjmuje się z kolei, że podatki muszą realnie wpływać na rzecz owych osób prawnych¹⁴. Ponadto podatki w sensie ustawy zasadniczej muszą mieć charakter bezzwrotny, ponieważ regulacje art. 106–107 GG nie przewidują możliwości zwrotu uzyskanych świadczeń. Sama funkcja podatków jako instrumentu finansowania państwa oraz spoczywający na federacji i krajach związkowych obowiązek utrzymywania gospodarki narodowej w równowadze wskazują także na to, że podatki muszą prowadzić do pozyskiwania wpływów finansowych, choć nie muszą ograniczać się tylko do tego celu¹⁵.

Tak oto w sposób dość żmudny, mozolny i skomplikowany wyprowadza się konstytucyjnoprawne pojęcie podatku, które odpowiada definicji ustawowej z § 1 RAO 1919, uzasadniając tym samym tezę o recepcji tradycyjnego, przedkonstytucyjnego pojęcia podatku na grunt ustawy zasadniczej.

2.3. Tradycyjne pojęcie podatku a wyzwania współczesności – konieczność korekty definicji

Wraz z rozwojem gospodarki i prawa tradycyjne pojęcie podatku (nawet jeśli recypowane w tej formie na grunt ustawy zasadniczej) przestało z biegiem czasu odpowiadać uwarunkowaniom współczesnej polityki ekonomicznej, zawodząc w szczególności w aspekcie działań podejmowanych przez nowoczesne państwo w sferze interwencjonizmu gospodarczego i społecznego. Przyznać trzeba, że definicję z 1919 r. można stosować z powodzeniem tak długo, jak długo norma prawa podatkowego niejako przy okazji realizuje także cele z zakresu sterowania gospodarką czy oddziaływania na sferę socjalną. W takim przypadku pozyskiwanie wpływów finansowych w dalszym ciągu pozostaje elementem decydującym o charakterze normy. Tradycyjne pojęcie podatku zawodzi jednak w sytuacji, kiedy cel sterujący (interwencyjny, stymulujący) staje się głównym celem

¹³ RGBl. 1919 I, s. 1383.

¹⁴ K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg (zbiór wymiennokartkowy), art. 105 GG, Nb. 38 i n.; H.W. Kruse, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, § 3 AO, Nb. 2; T. Maunz, [w:] T. Maunz i in., *GG-Kommentar*, art. 105 GG, Nb. 5; K. Stern, *Staatsrecht...*, s. 1097; P. Selmer, *Steuerinterventionismus...*, s. 192.

¹⁵ K. Vogel, H. Walter [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 50 i n.

normy, a więc innymi słowy, kiedy ustawodawcy chodzi nie tyle o uzyskiwanie środków finansowych, ile o wywieranie wpływu na zachowanie określonych podmiotów.

W orzeczeniu z 22 maja 1963 r. Federalny Sąd Konstytucyjny po raz pierwszy uznał podatki o charakterze sterującym (*Lenkungssteuern*) za „podatki w sensie konstytucyjnoprawnym”¹⁶, relatywizując tym samym tezę o ścisłej recepcji pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.¹⁷ Takie „otwarcie konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku” na potrzeby ekonomii i polityki wywołało sprzeciw części doktryny oraz trwającą kilkanaście lat dyskusję w kręgach fachowych. Jej efektem była korekta ustawowej definicji podatku, dokonana w 1976 r. w ramach „kompleksowej nowelizacji” Ordynacji podatkowej¹⁸. W istocie, 16 marca 1976 r. przyjęto – formalnie rzecz biorąc – nową Ordynację podatkową z mocą od 1977 r. (*Abgabenordnung 1977*, dalej: AO 1977), w rzeczywistości jednak zachowano w niej zasadniczą treść i układ starej Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.

2.4. Emancypacja konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku w orzecznictwie

Od początku lat osiemdziesiątych XX w. Federalny Sąd Konstytucyjny konsekwentnie zwraca uwagę, że „konstytucyjnoprawne pojęcie podatku, nawiązując oczywiście do tradycyjnego pojęcia wytworzonego na gruncie ogólnego prawa danin publicznych, wykracza daleko poza koncentrat norm zawartych w ustawach zwykłych. Takie pojęcie podatku leży również u podstaw przepisów kompetencyjnych konstytucji finansowej. [...] Konstytucyjnoprawne pojęcie podatku w równym stopniu odpowiadać musi jednak zadaniom wynikającym z takiego, a nie innego ukształtowania funkcjonalnych związków między poszczególnymi regulacjami federacyjnej konstytucji finansowej, oraz wyzwaniom stojącym przed nowoczesnym ustawodawstwem. [...] W krajach uprzemysłowionych podatek stał się bowiem centralnym instrumentem aktywnej polityki gospodarczej i społecznej, a pozyskiwanie środków na realizację ogólnych zadań państwa bywa często tylko celem ubocznym, ulegającym niekiedy całkowitej

¹⁶ BVerfGE 16, 147, 160.

¹⁷ D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln (zbiór wymiennokartkowy), § 3 AO, Nb. 25.

¹⁸ P. Selmer, *Zum Steuerbegriff im Entwurf einer AO*, „Betriebs-Berater” 1972, s. 400 i n.

marginalizacji¹⁹. W ten sposób Federalny Sąd Konstytucyjny jednoznacznie opowiedział się za emancypacją konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku spod wpływu norm zawartych w ustawach zwykłych²⁰.

3. USTAWOWE POJĘCIE PODATKU

W doktrynie zwraca się uwagę, że konstytucyjnoprawne pojęcie podatku musi stanowić przede wszystkim owoc interpretacji norm samej ustawy zasadniczej. Jedynie w razie gdy interpretacja taka nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów, w uzupełnieniu sięgać można do pomocniczej wykładni ustawowego pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej, o ile nie koliduje ona z wartościami przyjętymi przez normodawcę konstytucyjnego²¹.

Z kolei funkcja Ordynacji podatkowej jako ustawy ramowej, obowiązującej w stosunku do wszystkich podatków²², obowiązuje ustawodawcę do uwzględniania zmian lub przesunięć akcentów konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku również na gruncie regulacji podkonstytucyjnych. Zmiany takie powinny być uwzględniane na bieżąco przez administrację finansową i judykaturę w drodze odpowiedniej wykładni. Jednakże tak długo, jak długo analiza całości regulacji konstytucji finansowej nie wskazuje na różnice między konstytucyjnoprawnym a ustawowym pojęciem podatku, oba te pojęcia należy uznawać za synonimiczne²³. Zadanie to jest tym łatwiejsze, że w świetle orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego konstytucyjnoprawne pojęcie podatku z art. 105 GG i n. rzeczywiście wywodzi się z definicji zawartej w Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.²⁴ Z kolei definicja z 1919 r. tylko nieznacznie różni się od jej obecnej postaci, zawartej w „nowej” Ordynacji podatkowej obowiązującej od 1977 r.

¹⁹ BVerfGE 55, 274, 299; BVerfGE 67, 256, 278.

²⁰ D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 25.

²¹ K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 33; K. Stern, *Staatsrecht...*, s. 1097 i n.

²² Zgodnie z § 1 AO 1977 Ordynacja podatkowa (w tym ustawowa definicja podatku z § 3 I AO 1977) obowiązuje w stosunku do wszystkich podatków regulowanych w ustawach federalnych i prawie Unii Europejskiej, o ile pozostają one w gestii administracji finansowej federacji lub krajów związkowych. W stosunku do podatków regulowanych w prawie krajów związkowych obowiązuje ona na mocy przepisów odsyłających, zawartych w krajowych ustawach o daninach komunalnych oraz ustawach o podatku kościelnym.

²³ D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 26.

²⁴ BVerfGE 67, 256, 282.

W świetle definicji ustawowej z § 3 I AO 1977 (w pierwotnym brzmieniu), „podatki to

1. świadczenia pieniężne,
2. niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie,
3. nakładane przez wspólnotę publicznoprawną,
4. w celu osiągnięcia wpływów
5. na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia.
6. Osiąganie wpływów może stanowić cel uboczny.
7. Cła i rolne daniny wyrównawcze są podatkami w sensie ordynacji podatkowej”.

Jak widać, współczesna definicja ustawowa nie odbiega zasadniczo od tradycyjnej definicji podatku z 1919 r. Wprowadzone zmiany określa się nawet jako „korekty mające w przeważającej mierze charakter redakcyjny”. Początkowo w § 3 I 2 AO 1977 cłom, występującym już w § 1 RAO 1919, niejako „do towarzystwa” dodano zbliżony do nich nowy rodzaj danin publicznych, a mianowicie występujące w ramach Wspólnot Europejskich „rolne daniny wyrównawcze” (*Abschöpfungen, Agrarabschöpfungen*). Z czasem wzmiankę o nich – już ogólnie jako o unijnych „daninach wwozowych i wywozowych” (*Einfuhr- und Ausfuhrabgaben*) – przeniesiono do § 3 III AO i wsparto odesłaniem do konkretnych przepisów celnych UE. Tym samym daniny tego rodzaju, w tym cła, pozostają nadal „podatkami w sensie ordynacji podatkowej”.

Bardziej istotną zmianę wobec definicji tradycyjnej niesie za sobą wprowadzenie dodatkowego sformułowania w § 3 I AO 1977 *in fine*, zgodnie z którym „osiąganie wpływów może stanowić cel uboczny”. Zmiana ta w założeniu dopasować miała treść ustawowego pojęcia podatku do realnie panujących stosunków i wykształconego z biegiem czasu orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego. Za podatki w sensie konstytucyjnoprawnym sąd ten uznaje bowiem także takie daniny publiczne, za pomocą których realizowane są przede wszystkim cele inne niż fiskalne, o ile tylko przynoszą jakiegokolwiek (nawet najmniejsze) wpływy finansowe i spełniają pozostałe wymagania stawiane podatkom²⁵. Zmiana definicji ustawowej w naturalny sposób przybliżyła ją zatem do prezentowanego w orzecznictwie pojęcia podatku w sensie konstytucyjnoprawnym.

²⁵ Na przykład BVerfGE 30, 250, 264; BVerfGE 36, 66, 70; BVerfGE 38, 61, 79; por. W. Knies, *Steuerzweck...*, s. 123.

Natomiast użycie w definicji z § 3 I AO 1977 terminu „wpływy” (*Einnahmen*) w miejsce wcześniejszego „dochody” (*Einkünfte*) nie oznacza żadnej merytorycznej zmiany w stosunku do definicji z § 1 I RAO 1919. Pojęcie dochodów odgrywało specyficzną rolę na gruncie podatków dochodowych już u początków XX w. Okoliczność ta jednak, jak się wydaje, umknęła uwadze twórców koncepcji pojęcia podatku w Ordynacji z 1919 r.

Obecnie z reguły uznaje się, że niepisane, konstytucyjnoprawne pojęcie podatku w sensie art. 105 GG i n. jest tożsame z (właściwie interpretowanym) ustawowym pojęciem podatku z § 3 I AO 1977. Spory w doktrynie koncentrują się natomiast wokół „właściwej wykładni” sformułowań definicji ustawowej. Oczywiście jest przy tym, że to potrzeby wykładni konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku muszą kształtować wykładnię definicji ustawowej, a nie odwrotnie. Wykładnia norm konstytucji według koncepcji ścisłej recepcji przedkonstytucyjnego pojęcia podatku może bowiem prowadzić *à rebours* „od konstytucyjności ustawy do ustawowości konstytucji”²⁶.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden aspekt. Ustawodawca, nowelizując w przyszłości ordynację podatkową, może zmienić definicję podatku w § 3 I AO 1977. Może to uczynić przy zachowaniu zwykłych procedur właściwych dla zmiany innych ustaw. Do zmiany definicji ustawowej nie jest wymagana większość kwalifikowana, jaka byłaby potrzebna do zmiany konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku. W ten sposób, jak się niekiedy twierdzi, obok siebie mogłyby funkcjonować dwa odmienne pojęcia podatku: konstytucyjnoprawne, wyprowadzane wprost z ustawy zasadniczej, oraz ustawowe, na mocy znowelizowanej Ordynacji podatkowej. W ustawie zasadniczej próżno jednak szukać takiej delegacji kompetencji na rzecz ustawodawcy zwykłego, która pozwalałaby mu na korektę konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku okreśną drogą, poprzez nowelizację § 3 I AO²⁷.

²⁶ W. Leisner, *Von der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze zur Gesetzmäßigkeit der Verfassung – Betrachtungen zur möglichen selbständigen Begrifflichkeit im Verfassungsrecht*, Köln 1964, s. 8 i n., 35 i n., 61 i n.

²⁷ Zob. różne poglądy w tej sprawie: G. Mattern, *Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz*, „Betriebs-Berater” 1970, s. 1405, 1411 i n.; P. Selmer, *Steuerinterventionismus...*, s. 77; Ch. Starck, *Überlegungen...*, s. 195; H.W. Kruse, *Lehrbuch...*, s. 31; H.W. Kruse, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, § 3 AO, Nb. 2.

4. DOKTRYNALNE POJĘCIA PODATKU

W prawie niemieckim poza definicją ustawową z § 3 I AO nie występuje żadna inna legalna definicja podatku²⁸. Definicja ustawowa odgrywa jednak w praktyce stosunkowo skromną rolę. Na jej podstawie określa się zakres stosowania ordynacji podatkowej, rodzaj ochrony prawnej na podstawie ustawy o sądownictwie finansowym albo ustawy o powszechnym sądownictwie administracyjnym, zakres zadań administracji finansowej itd. Na tym tle nie dochodzi zresztą do poważniejszych kontrowersji. Większość doradców podatkowych czy urzędników administracji finansowej w ogóle nie styka się z problemem samego pojęcia podatku. Podatkiem jest bezsprzecznie podatek dochodowy od osób fizycznych czy prawnych, od spadków i darowizn, od gruntu, przemysłowy czy obrotowy (VAT) itd. Dla prawidłowego stosowania ustaw podatkowych wystarcza podstawowa wiedza na temat definicji z § 3 I AO. Problemy interpretacyjne pojawiają się dopiero wówczas, kiedy konieczne jest dostosowanie wykładni ustawowej definicji podatku do wykładni norm konstytucyjnych.

Konstytucyjnoprawne pojęcie podatku pełni bowiem rolę daleko poważniejszą niż definicja ustawowa, decydując o rozdziale uprawnień w sferze danin podatkowych i niepodatkowych pomiędzy poszczególne korporacje prawa publicznego (federację, kraje związkowe, gminy itd.), a więc tak naprawdę rozstrzyga o podziale realnej władzy w państwie federalnym. Stąd też zwolennicy ograniczonej autonomii obu pojęć, uznając definicję ustawową za zbyt mało precyzyjną w stosunku do zadań, jakie miałyby ona pełnić w sferze prawa państwowego, próbują tworzyć własne, doktrynalne koncepcje konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku.

W tym kontekście na uwagę zasługuje zwłaszcza kompleksowa definicja, którą sformułował Klaus Vogel²⁹. Wedle tej koncepcji „podatkami w sensie art. 105 GG i n. są:

1. (jednorazowe lub powtarzające się) świadczenia pieniężne,
2. które na świadczącego nałożone zostały w sposób władczy – daniny publiczne (*öffentliche Abgaben*),
3. pobierane na rzecz federacji, krajów związkowych, gmin i związków gmin oraz publicznoprawnych wspólnot religijnych,

²⁸ Definicji takiej próżno szukać również na gruncie prawa UE, ponieważ dotąd nie wprowadzono podatków o charakterze ponadnarodowym czy międzypaństwowym.

²⁹ K. Vogel, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990, s. 39.

4. w celu pokrycia ich potrzeb finansowych, a tym samym niesłużące wyłącznie
 - kompensacji poniesionych kosztów i odniesionych przez zobowiązanego korzyści, jak w przypadku tzw. danin wyrównawczych (*Ausgleichsabgaben*), lub
 - bezpośredniemu lub pośredniemu sterowaniu zachowaniem zobowiązanego, jak w przypadku danin o charakterze sterującym (*Lenkungsabgaben*),
5. niezależnie od tego, czy zobowiązany indywidualnie lub jako członek jakiejś grupy
 - odniósł korzyść w wyniku zachowania uprawnionego podmiotu cieszącego się uprawnieniami władczymi, lub
 - w szczególny sposób odpowiedzialny jest za powstanie określonych kosztów (*besondere Kostenverantwortung*), tak jak w przypadku opłat, dopłat, szczególnych danin celowych, składek członkowskich w korporacjach publicznoprawnych i składek na ubezpieczenie społeczne.

Warto zwrócić uwagę, że przytoczona definicja odnosi się również do wszystkich możliwych cech innych rodzajów danin publicznych, co z jednej strony stanowi o jej kompleksowości i precyzji, z drugiej jednak poważnie utrudnia posługiwanie się tak rozbudowaną formą pojęcia. Wydaje się też, że jej ścisłe stosowanie, zawężając tradycyjną wykładnię ustawowej definicji podatku, może prowadzić do zupełnie niepraktycznych rezultatów. Teoretycznie mogłyby bowiem pojawić się takie podatki w sensie ustawy zasadniczej, które nie podlegałyby normom Ordynacji podatkowej. Wątpliwe wydaje się ponadto, czy w konstytucyjnym państwie prawnym ustawodawca powinien tworzyć takie definicje ustawowe, które odbiegają treścią od pojęć konstytucyjnoprawnych.

Stąd też warto sięgnąć do innej definicji doktrynalnej, która – opierając się na podobnych założeniach teoretycznych co przywołana definicja Klausea Vogla – w większym stopniu niż ta ostatnia odpowiada sformułowaniom użytym w Ordynacji podatkowej, wydając się tym samym definicją bardziej praktyczną z punktu widzenia wykładni konstytucyjnoprawnego i ustawowego pojęcia podatku. Chodzi mianowicie o definicję, której autorem jest Dieter Birk³⁰. Według tej definicji „podatki to:

³⁰ D. Birk, *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, München 1988, s. 31.

1. świadczenia pieniężne,
2. nakładane i w sposób ostateczny pobierane przez wspólnotę publiczno-prawną,
3. których pobór ma na celu pokrycie ogólnych publicznych potrzeb finansowych, przy czym cel ten musi być przynajmniej celem ubocznym – kryterium odróżniające podatki od szczególnych danin celowych oraz kar, grzywien i innych sankcji,
4. które nie stanowią świadczenia wzajemnego za odniesioną indywidualnie korzyść – cecha właściwa opłatom i dopłatom,
5. z których dochód nie jest wydatkowany w z góry określony sposób, ale wpływa do budżetu publicznego – kryterium różnicujące podatki w stosunku do szczególnych danin celowych³¹.

Obie wskazane definicje doktrynalne stanowią wyraz teoretycznych przekonań ich autorów. Bez zastrzeżeń akceptowane są jedynie przez stosunkowo wąską część doktryny. Definicje te są jednak podstawą całej zamkniętej i spójnej teoretycznej koncepcji prawa podatkowego (i daninowego), stojącej w opozycji do panujących w doktrynie przekonań. Przy bliższej analizie okazuje się zresztą, że przedstawione modele pojęcia podatku, a w szczególności ujęcie Birka, w istocie nie odbiegają diametralnie od ustawowej definicji podatku z § 3 I AO 1977, stanowiąc w zasadzie efekt nieco odmiennej (węższej) wykładni poszczególnych sformułowań zawartych w definicji ustawowej.

5. KONSTITUTYWNE I NIEKONSTITUTYWNE CECHY POJĘCIA PODATKU

Już wstępna analiza definicji ustawowej, a zwłaszcza reinterpretacja doktrynalnych pojęć podatku, pozwala na stwierdzenie, że nie wszystkie cechy przypisywane podatkom mają taką samą rangę. Przede wszystkim warto zwrócić uwagę, że sformułowanie zawarte w końcowej części § 3 I 1 AO, zgodnie z którym podatki nakładane są „na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”, w ogóle nie pojawia się na gruncie definicji doktrynalnych. Można zatem sądzić, że nie określa ono niezbędnych, podstawowych i konstytutywnych cech podatku, ale jedynie cechy niekonstytutywne, które tradycyjnie, uzupełniająco zawarte są w definicji ustawowej. Wydaje się, że naruszenie wynikających z tego sformułowania zasad równomierności opodatkowania oraz

³¹ Podobnie R. Wendt, *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, [w:] *Handbuch...*, s. 1021 i n.

zgodności opodatkowania z ustawowym stanem faktycznym nie może prowadzić automatycznie do negacji podatkowego charakteru daniny, spełniającej poza tym wszystkie inne cechy podatku³². Wynika stąd, że nie są to cechy konstytutywne, lecz właśnie niekonstytutywne cechy podatku.

Dlatego wśród elementów zawartych w definicji ustawowej – która jako jedyna definicja legalna z oczywistych względów musi stanowić punkt wyjścia dla analizy konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku – należy wyróżnić:

1. podstawowe (konieczne) elementy definicji ustawowej, zawarte w ustawowym sformułowaniu „świadczenie pieniężne, niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie, nakładane przez wspólnotę publicznoprawną w celu osiągnięcia wpływów; osiągnięcie wpływów może stanowić cel uboczny”, i uznać je za konstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym oraz
2. uzupełniające (niekonieczne) elementy definicji ustawowej, znajdujące wyraz w sformułowaniu „świadczenie [...] nakładane na tych wszystkich, którzy spełniają stan faktyczny, z którym ustawa łączy obowiązek świadczenia”, które z kolei należy uznać za niekonstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym, tradycyjnie zawarte w definicji ustawowej.

Biorąc pod uwagę wymogi konsekwencji systemowej w konstytucyjnym państwie prawnym należy stwierdzić, że konstytutywne i niekonstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym odpowiadają na gruncie prawa niemieckiego konstytutywnym i niekonstytutywnym cechom podatku w ogóle. Oznacza to, że z terminologicznego punktu widzenia za podatek nie można uznać takiej daniny publicznej, która nie posiada którejś z konstytutywnych cech podatku w sensie konstytucyjnoprawnym, a więc inaczej mówiąc, takiej daniny, która nie zawiera jednocześnie wszystkich podstawowych elementów definicji ustawowej. Analogicznie brak któregoś z uzupełniających elementów definicji ustawowej nie przesądza o terminologicznej kwalifikacji obowiązku świadczenia pieniężnego jako daniny podatkowej albo niepodatkowej. Z terminologicznego punktu widzenia danina wykazująca wszystkie konstytutywne cechy podatku jest podatkiem także wówczas, gdy nie spełnia wskazanych cech niekonstytutywnych.

Co istotne, zasady równomierności opodatkowania i opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego obecnie znajdują wyraz w przepisach

³² Szerzej I. Mirek, *Daniny...*, s. 138 i n., 206 i n.

art. 20 III GG (zasada państwa prawnego) i art. 3 GG (zasada powszechnej równości). Wskutek unormowania tych zasad bezpośrednio w ustawie zasadniczej z 1949 r. pojęcie podatku z ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. utraciło swoją dotychczasową funkcję, polegającą na urzeczywistnieniu podstawowych zasad państwa prawnego na gruncie prawa podatkowego³³. Do realizacji tego celu lepiej bowiem nadają się normy rangi konstytucyjnej niż ustawowa definicja podatku z § 1 I RAO 1919 czy § 3 I AO 1977³⁴. Jeśli zatem danina publiczna, spełniająca wszystkie konstytucyjne cechy podatku, narusza jedną z powyższych zasad, to danina ta jest mimo to podatkiem, tyle że z powodu naruszenia wskazanych przepisów ustawy zasadniczej – podatkiem sprzecznym z konstytucją³⁵.

BIBLIOGRAFIA

- Birk D., § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln (zbiór wymiennokartkowy).
- Birk D., *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, München 1988.
- Duden Deutsches Universal Wörterbuch*, red. G. Drosdowski, Mannheim–Leipzig–Wien–Zürich 1989.
- Knies W., *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München 1976.
- Kruse H.W., § 3 AO, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, AO, *FGO Kommentar*, Köln (zbiór wymiennokartkowy).
- Kruse H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991.
- Leisner W., *Von der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze zur Gesetzmäßigkeit der Verfassung – Betrachtungen zur möglichen selbständigen Begrifflichkeit im Verfassungsrecht*, Köln 1964.
- Mattern G., *Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz*, „Betriebs-Berater” 1970.
- Maunz T., Art. 104a – 105 GG, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München (zbiór wymiennokartkowy).
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1895.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Müller K., *Steuerbegriff des Grundgesetzes*, „Betriebs-Berater” 1970.
- Selmer P., *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972.
- Selmer P., *Zum Steuerbegriff im Entwurf einer AO*, „Betriebs-Berater” 1972.
- Starck Ch., *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972.
- Stern K., *Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, t. 2, München 1980.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1994.

³³ K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 131.

³⁴ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1994, s. 45.

³⁵ D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 88.

- Vogel K., *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990.
- Vogel K., Walter H., *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg (zbiór wymiennokartkowy).
- Wacke G., *Das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland*, Köln 1950.
- Wendt R., *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990.

THE CONCEPT OF TAX IN GERMANY – CONSTITUTIONAL, STATUTORY, JURISPRUDENCE, DOCTRINAL

Summary. The German constitution of 1949 does not define a tax. The Federal Constitutional Court initially pointed to the reception of the traditional, purely fiscal notion of a tax from the Reich Tax Code of 1919 for the purposes of the constitution. Later, the court recognised as “taxes in the constitutional sense” also taxes of steering and stimulating nature, which started a discussion in the doctrine and, over time, the correction of the statutory definition in the new Tax Code of 1977. The doctrine also creates its definitions. The practical significance of statutory and doctrinal definitions is limited. The most important role is played by the constitutional concept. Its content determines the distribution of financial competences between the federation and the federal states, and thus the division of real power in the entire federal state.

Keywords: taxes, public levies, tax concept, Germany, Federal Republic of Germany

Beata Stępień-Świderek* 

WYMAGALNOŚĆ I SKUTKI ZEZNANIA SD-3 NA GRUNCIE ART. 6 UST. 4 USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Streszczenie. Instrumentalnym obowiązkiem podatników podatku od spadków i darowizn jest złożenie w terminie zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3. Obowiązek ten nie budzi wątpliwości w sytuacji nabycia rzeczy lub praw majątkowych podlegających opodatkowaniu, lecz w przypadku powołania się na nabycie stanowi przedmiot sporów doktrynalnych i jurydycznych. Również samo „powołanie się”, które stanowi element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie ma utrwalonego, powszechnie akceptowanego rozumienia, zapewniającego jednolitość wykładni. Bieżące orzecznictwo potwierdza utrzymywanie się rozbieżności wykładni operatywnej wskazane-go pojęcia, co rzutuje na niejednolitość rozstrzygnięć sądowych. Efektem negatywnym jest relatywizm interpretacyjny uzależniony od okoliczności faktycznych. Konsekwencją może być naruszenie konstytucyjnej zasady równości podatników w zakresie ich obowiązków i obciążeń podatkowych. Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest dokonanie ustaleń dotyczących statusu zeznania SD-3 w podatku od spadków i darowizn oraz interpretacji skutków jego złożenia po terminie. Przedmiotem jest nadto wymagalność zeznania w sytuacji powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Słowa kluczowe: powołanie się, zeznanie SD-3, operatywna definicja pojęcia prawnego, przedawnienie obowiązku podatkowego

* Doktorantka w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: beatastepienswiderek@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-9637-4450>



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

1. OBOWIĄZEK I SKUTEK ZŁOŻENIA ZEZNANIA Z TYTUŁU NABYCIA SPADKU

Ustawa o podatku od spadków i darowizn¹ w art. 6 ust. 1 pkt 1 stanowi, że obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze dziedziczenia powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Przepis ten, wyznaczając moment powstania obowiązku podatkowego, odwołuje się do instytucji prawa cywilnego unormowanej w przepisach art. 1012–1022 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny², określających terminy, sposoby i skutki przyjęcia spadku.

Warto w tym miejscu zasygnalizować, że relacja przepisu art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wskazuje, iż jedynie przyjęcie spadku, i to w całości, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn³.

Konsekwencją powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn jest wynikający z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. obowiązek zgłoszenia nabycia z tytułu spadku właściwemu organowi podatkowemu⁴. Zgodnie z tym przepisem bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego w podatku od spadków i darowizn, tj. podatnicy podatku, są zobowiązane złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych⁵.

Wynikające z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. „zeznanie podatkowe jest oświadczeniem podatnika, przedstawiającym określony stan faktyczny, stanowiącym podstawę określenia przez organ podatkowy obowiązku podatkowego obciążającego podatnika i przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe w drodze podatkowej decyzji wymiarowej”⁶. Organ podatkowy, opierając się na danych zawartych w zeznaniu, ustala decyzją wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej⁷), które powstaje z dniem doręczenia tej decyzji (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).

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

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740, dalej: k.c.

³ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 11 marca 2014 r., sygn. I SA/Gd 169/14, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 4, s. 42–44.

⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Kr 288/16, LEX nr 2353433.

⁵ Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Szerzej A. Mariański, *Rozdział 7a. Zeznania podatkowe*, [w:] S. Babiarczy, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 301.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 21 maja 2010 r., sygn. II FSK 102/09, LEX nr 595677.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

Złożenie zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn nie wywołuje skutku określonego w art. 21 § 1 o.p., tj. podatnik nie oblicza i nie wykazuje w nim podatku do zapłaty, chociaż przepis prawa podatkowego nakłada na niego obowiązek złożenia. Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn nie powstaje bowiem w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zeznanie z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. nie służy obliczeniu podatku, ale jedynie udostępnieniu przez podatnika niezbędnych informacji, na podstawie których organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Ze względu na informacyjny, a nie rozliczeniowy, charakter zeznania występuje dwojakie rozumienie jego statusu dowodowego. Według pierwszego zeznanie objęte jest domniemaniem z art. 21 § 5 o.p. wskazującym, że dane zawarte w zeznaniu są zgodne ze stanem faktycznym⁸. Warunkiem objęcia domniemaniem tego zeznania jest podanie w nim wszystkich rzeczy i praw majątkowych, które wchodziły do spadku. Domniemanie wyklucza natomiast sytuacja, gdy w zeznaniu podano nieistniejący w spadku majątek czy nieistniejące długi i ciężary⁹. Wszystkie te sytuacje faktyczne objęte są określeniem niezgodności deklaracji ze stanem faktycznym.

Drugie rozumienie przyjmuje, że zeznanie z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. ma charakter wiążący jedynie w stosunku do podatnika, którego dotyczy, i to w sytuacji, gdy dane z niego wynikające nie są podważane przez organy podatkowe. Ponadto wskazane zeznanie stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, a dane w nim zawarte podlegają ocenie organu podatkowego¹⁰.

Po złożeniu zeznania w zakresie podatku od spadków i darowizn organ dokonuje weryfikacji prawdziwości i zgodności ze stanem faktycznym danych ujawnionych w zeznaniu na podstawie art. 21 § 5 o.p. Dokonując weryfikacji zeznania, organ stosuje zasady obowiązujące w postępowaniu podatkowym, w tym zwłaszcza zasadę wyrażoną w art. 122 o.p. i uszczegółowioną w art. 187 § 1 o.p. Jeżeli w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego organ stwierdzi niezgodność pomiędzy danymi z deklaracji a ustalonym stanem faktycznym, jest on zobowiązany zgromadzić dane

⁸ A. Nita, [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 223.

⁹ Wyrok NSA z dnia 13 października 2017 r., sygn. II FSK 2650/15, LEX nr 2395794.

¹⁰ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2013 r., sygn. I SA/Kr 703/13, LEX nr 1446795.

niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania i w konsekwencji wydać decyzję z pominięciem danych zawartych w deklaracji.

Złożenie zeznania z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. w prawidłowy sposób i w wymaganym terminie nie skutkuje wyłącznie uznaniem, że podatnik zrealizował w prawidłowy sposób ciężący na nim obowiązek instrumentalny, ale również wpływa na określenie terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. W sytuacji wykonania obowiązku złożenia zeznania z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. zastosowanie ma przepis art. 68 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstające stosownie do art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej, nie powstaje, jeżeli decyzja ta została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Natomiast w sytuacji niewykonania obowiązku zgodnie z dyspozycją z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. następuje z mocy prawa „modyfikacja” terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z terminu 3-letniego określonego w art. 68 § 1 o.p. na termin 5-letni zgodnie z art. 68 § 1 pkt 1 lub 2 o.p.¹¹ Powyższa modyfikacja może nastąpić w dwóch sytuacjach określonych w tych przepisach: podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego albo w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wskazane przesłanki rozłączne będą występować w dwóch sytuacjach: gdy podatnik nie złoży zeznania podatkowego pomimo istnienia prawnego obowiązku jego złożenia, albo gdy podatnik zeznanie złoży, lecz nie ujawni wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Przy czym chodzi tu o celowe nieujawnienie tych danych, a nie o wystąpienie jedynie sytuacji samej wadliwej kwalifikacji zadeklarowanych do opodatkowania przedmiotów opodatkowania¹². Przez dane niezbędne rozumie się bowiem te, które będą umożliwiały organowi wydanie prawidłowej decyzji ustalającej zobowiązanie. Przy czym okoliczność, że organ podatkowy może zweryfikować dane wykazane przez podatnika w informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, nie zwalnia podatnika z obowiązku prawidłowego wypełnienia tej informacji. To właśnie

¹¹ Por. M. Kurasz, [w:] K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 255; A. Nita, [w:] P. Borszowski i in., *Ustawa o podatku...*, s. 223.

¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lipca 2014 r., sygn. I SA/Wr 103/14, LEX nr 1491180.

konieczność weryfikacji błędnie wypełnionego zeznania stanowi argument za przedłużeniem terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 68 § 2 pkt 2 o.p.¹³

2. ZEZNANIE W SYTUACJACH OKREŚLONYCH W ART. 6 UST. 4 U.P.S.D.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w art. 6 ust. 4 określa odrębny od hipotez z art. 6 ust. 1 u.p.s.d. moment powstania obowiązku podatkowego. Stosownie do art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stwierdzenie nabycia pismem, uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie albo powołanie się na nabycie przez podatnika skutkuje wyznaczeniem odrębnej od hipotez z art. 6 ust. 1 u.p.s.d. chwili powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z treścią hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. powstanie tego obowiązku podatkowego wiąże się z niezgłoszeniem nabycia do opodatkowania. Niezgłoszenie do opodatkowania oznacza, że podatnik nie złożył wymaganego przez przepis art. 17a ust. 1 u.p.s.d. zeznania podatkowego, gdyż to jest w ujęciu tego przepisu właściwa forma zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych.

Jeżeli art. 6 ust. 4 u.p.s.d. określa odrębny moment powstania obowiązku podatkowego, to powstaje pytanie, czy w sytuacjach określonych w tym przepisie zastosowanie znajduje przepis art. 17a ust. 1 u.p.s.d. stanowiący obowiązek złożenia zeznania podatkowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Uwzględniając literalne brzmienie powyższego przepisu, brak podstaw ograniczających jego stosowanie jedynie do obowiązków powstałych stosownie do art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Ponadto art. 17a ust. 1 u.p.s.d. nie wiąże obowiązku złożenia zeznania z konkretnym przepisem wyznaczającym moment powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że ma on zastosowanie względem wszystkich przypadków ujętych w art. 6 u.p.s.d. Mimo literalnego brzmienia art. 17a ust. 1 u.p.s.d., które nie wyłącza podatników, względem których obowiązek podatkowy powstał w trybach z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. z obowiązku złożenia zeznania, orzecznictwo przyjmuje, że dla tych podatników nie powstaje obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości

¹³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 lutego 2017 r., sygn. I SA/Gl 1065/16, LEX nr 2220387; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 września 2017 r., sygn. I SA/Sz 591/17, LEX nr 2380990.

zobowiązania podatkowego¹⁴. Tezę tę uzasadnia się tym, że względem tych podatników już raz powstały: obowiązek podatkowy z tytułu nabycia i obowiązek złożenia zeznania, a obowiązki te nie zostały wykonane.

W sytuacjach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stwierdzenie nabycia pisemem, uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie albo powołanie się na nabycie przez podatnika stanowią formę zgłoszenia nabycia, w miejsce prawidłowej formy zgłoszenia – zeznania podatkowego unormowanego szczegółowo w art. 17a u.p.s.d. „Zgłoszenie” traktowane jest jako zastępcza forma realizacji obowiązku instrumentalnego z art. 17a u.p.s.d.¹⁵ Zrównanie w skutkach obu form zgłoszenia nabycia uzasadnia się tym, że zarówno w zeznaniu, jak i w powołaniu się ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne do ustalenia zobowiązania podatkowego¹⁶.

Równoważne traktowanie zeznania z art. 17a u.p.s.d. i „zgłoszenia” nabycia w formach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. staje się problematyczne w praktyce, gdy uwzględni się fakt, że zeznaniu podatkowemu stawiane są określone wymagania nie tylko w zakresie formy, ale przede wszystkim treści, natomiast „zgłoszeniu”, np. w formie powołania się, takich wymogów się nie stawia. Przepis art. 17a ust. 4 u.p.s.d. określa elementy zeznania, które powinny się w nim znaleźć zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu wykonawczym¹⁷.

W judykaturze przyjmuje się, że informacje zawarte w zeznaniu powinny cechować się tym, iż mogą w całości, bez potrzeby jakichkolwiek dodatkowych ustaleń i wyjaśnień ze strony organu podatkowego, stanowić podstawę wydania decyzji z art. 21 § 1 pkt 2 o.p.¹⁸ Występująca w orzecznictwie koncepcja o swoistym zastąpieniu obowiązku złożenia zeznania podatkowego z art. 17a

¹⁴ Tak w wyrokach: NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSL 2145/09, LEX nr 964414; WSA w Lublinie z dnia 8 lutego 2013 r., sygn. I SA/Lu 728/12, LEX nr 1342585; WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. III SA/Po 722/13, LEX nr 1447897; NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1182/12, LEX nr 1481431; NSA z dnia 14 maja 2014 r., sygn. II FSK 626/14, LEX nr 1481569; NSA z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1485/13, LEX nr 1803239; NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. II FSK 2120/15, LEX nr 2370748.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1181/12, LEX nr 1481429.

¹⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gl 1449/16, LEX nr 2297072.

¹⁷ Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2015 r., poz. 2068), wydane z upoważnienia z art. 17a ust. 4 u.p.s.d.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1840/12; wyrok WSA w Opolu z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Op 420/17 – wyroki dostępne na <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

substytutami w postaci stwierdzenia nabycia pismem lub orzeczeniem sądowym albo powołaniem się na nabycie, nie jest szerzej uzasadniana.

Wykładnia językowa art. 17a ust. 1 u.p.s.d. prowadzi do wniosku, że w każdym przypadku powstania obowiązku podatkowego podatnik zobowiązany jest do złożenia zeznania. Przy takim rozumieniu tego przepisu miałby on zastosowanie zarówno w sytuacjach określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., jak i w przypadku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Jednakże judykatura wyraża w tej kwestii pogląd odmienny, że obowiązek złożenia zeznania dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., brak natomiast takiego obowiązku w razie odnowienia obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.¹⁹ Pogląd ten uzasadnia argument dodatkowy, że stwierdzenia nabycia pismem czy powołanie się na nabycie stanowią „emanację” złożenia zeznania i wyjątkowo je zastępują w przypadku art. 6 ust. 4 u.p.s.d.²⁰ Zrównanie znaczenia zeznania i „powołania się” w świetle wymogów z art. 17a u.p.s.d. uzasadnia się tym, że w obu sytuacjach ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne dla wymierzenia spornego zobowiązania²¹. Wskazany art. 6 ust. 4 u.p.s.d. w ocenie judykatury nie jest przepisem, który nakładałby na podatnika ponowny obowiązek „złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego”²².

Brak obowiązku złożenia zeznania przy powołaniu się na nabycie czy stwierdzenie nabycia pismem uzasadnia się też poprzez odwołanie do *ratio legis* normy z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Wprowadzono ją do ustawy o podatku od spadków i darowizn właśnie dlatego, że podatnicy nie wywiązywali się z obowiązku złożenia zeznania w przypadku powstania obowiązku podatkowego. Stąd też element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d.: „jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania” stanowi o braku złożenia zeznania podatkowego wskazanego w art. 17a u.p.s.d. Naruszenie obowiązku polegające na niezłożeniu zeznania jest zatem warunkiem powstania obowiązku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d.²³

¹⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. I SA/Rz 939/18, LEX nr 2615352.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSK 2145/09, LEX nr 964414.

²¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gl 1449/16, LEX nr 2297072.

²² Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1486/13, LEX nr 1995102.

²³ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Rz 1201/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

3. NIEZŁOŻENIE ZEZNANIA SD-3 A TERMIN PRZEDAWNIEŃ DECYZJI USTALAJĄCEJ ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE Z ART. 6 UST. 4 U.P.S.D.

Zaniechanie złożenia zeznania wymaganego przez art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oznacza faktyczne uchylenie się od opodatkowania, które uniemożliwia organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Ujawnienie nabycia w związku z zaistnieniem jednego ze zdarzeń określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. otwiera możliwość dokonania przez organ podatkowy ustalenia tego zobowiązania na podstawie danych z powołania się na nabycie lub stwierdzenia nabycia pismem. Możliwość wymiaru zobowiązania podatkowego doznaje na gruncie prawa podatkowego ograniczenia czasowego wyznaczonego przez treść art. 68 o.p., a szczególnie jego normy zawarte w § 1 i 2. Zaniechanie przez organ podatkowy wszczęcia postępowania podatkowego pomimo dysponowania urzędową informacją o nabyciu spadku przez konkretnego podatnika może skutkować zupełną utratą skutecznego doręczenia decyzji ustalającej podatek od spadków i darowizn²⁴.

Wskazane wyżej przepisy ujęte w treść art. 68 § 1 i 2 o.p. stosują dwa różne (3- i 5-letni) terminy przedawnienia prawa do powstania zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji ustalającej. Zastosowanie tych terminów uzależnione jest od stwierdzenia, czy w zakresie danego podatku podlegającego wymiarowi ciąży na podatniku obowiązek złożenia deklaracji lub zeznania. W sytuacji udzielenia odpowiedzi negatywnej zastosowanie ma 3-letni termin z art. 68 § 1 o.p. Z kolei odpowiedź pozytywna oznacza stosowanie 5-letniego terminu z art. 68 § 2 o.p.²⁵

W zakresie podatku od spadków i darowizn można postawić jako punkt wyjścia tezę, że skoro obowiązek złożenia zeznania z art. 17a u.p.s.d. dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., a nie dotyczy przypadków z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., to nie ma podstaw do stosowania względem obowiązków z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. 5-letniego okresu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., a właściwym terminem przedawnienia dla obowiązku powstałego zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest określony w art. 68 § 1 o.p. termin 3-letni²⁶. Argumentem przeciwko stosowaniu

²⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Rz 151/20, LEX nr 3022966.

²⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 listopada 2012 r., sygn. I SA/Sz 517/12, <http://www.lexlege.pl>

²⁶ Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., sygn. II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019 r., sygn. I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

terminu z przepisu art. 68 § 2 o.p. jest *ratio legis* tego rozwiązania: wydłużenie terminu przedawnienia do 5 lat występuje w tych przypadkach, w których zachodzi konieczność zapewnienia organom podatkowym dłuższego czasu na ustalenie zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy powzięcie przezeń informacji o wszystkich okolicznościach mających znaczenie dla wymiaru było utrudnione. Natomiast w sytuacji określonej w art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d. podatnik w ramach powołania się na nabycie sam dostarcza organowi podatkowemu informację o otrzymanym przysporzeniu²⁷.

Za przyjęciem powyższego rozwiązania przemawiają też względy aksjologiczne: jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków i darowizn powstaje na skutek powołania się na nabycie względem organu podatkowego, to organ ten uzyskuje informacje o danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego bezpośrednio od podatnika, i to w tej samej chwili, kiedy powstaje obowiązek podatkowy. Termin z art. 68 § 1 o.p. na doręczenie decyzji ustalającej jest zatem wystarczający i nie ma powodów do wydłużenia tego terminu przez zastosowanie przepisu art. 68 § 2 pkt 1 o.p.²⁸

Występują zarazem stanowiska, według których w sytuacji powstania obowiązku podatkowego w warunkach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. organy podatkowe uprawnione są do doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w terminie wynikającym z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.²⁹ Jako uzasadnienie stosowania tego przepisu wskazuje się, że wskutek niezgłoszenia nabycia do opodatkowania powstaje stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, a przez brak wymaganego zeznania organ podatkowy pozbawiony jest możliwości uzyskania danych niezbędnych do wydania decyzji³⁰. Przepis art. 68 § 2 pkt 1 o.p. ma zagwarantować organom podatkowym dłuższy czas na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w każdej sytuacji, gdy podatnik nie złożył w terminie wymaganej deklaracji, a do

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1805/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

²⁸ B. Gruszczyński (aktualizacja S. Babiarez), [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 453.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r., sygn. II FSK 921/06, LEX nr 281823; wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., sygn. II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018 r., sygn. I SA/Po 460/18, LEX nr 2583765.

³⁰ Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 14 maja 2014 r., sygn. I SA/Op 229/14, LEX nr 1478978.

takich sytuacji należy niezgłoszenie nabycia do opodatkowania, stanowiące zarazem przesłankę zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d.³¹

W przypadku dokonywania wymiaru w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. termin doręczenia decyzji ustalającej nie jest jednoznacznie i normatywnie wyznaczony, w judykaturze przyjęto jednak, że w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., gdyż odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego³².

Za stosowaniem terminu 3-letniego z art. 68 § 1 o.p. przemawia wykładnia aksjologiczna: organ podatkowy w sytuacji określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. podejmuje wiadomość o powstaniu obowiązku podatkowego dokładnie w chwili jego powstania³³. Ponadto w orzecznictwie wskazuje się, że w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., gdyż z treści art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie wynika, że na podatniku ciąży ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego³⁴.

Występowanie w judykaturze rozbieżności interpretacyjnych odnośnie do stosowania obowiązków podatkowych powstałych w momentach z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przepisów art. 68 § 1 o.p. albo art. 68 § 2 pkt 1 o.p. uzasadnia odwołanie się w przypadkach wątpliwych do zasady interpretacyjnej *in dubio pro tributario*, wedle której wypada przyjąć stosowanie korzystniejszego z punktu widzenia interesów podatnika terminu z art. 68 § 1 o.p. do wydania decyzji ustalającej. Uzasadnia to szczególnie fakt, że w sytuacji jednoczesności momentów powstania obowiązku podatkowego i powzięcia przez organ podatkowy informacji o tym zdarzeniu zasadne jest raczej dyscyplinowanie tego organu w realizacji procedury wymiarowej niż zbędne jej wydłużanie do 5 lat. Stawia

³¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., sygn. I SA/Łd 1362/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

³² Wyrok NSA z dnia 5 maja 2021 r., sygn. III FSK 1811/21, LEX nr 3181206.

³³ Za: B. Gruszczyński (akt. S. Babiarez), [w:] S. Babiarez i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 453.

³⁴ Wyroki WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020 r., sygn. I SA/Lu 435/2020 i 436/2020, LEX nr 3009900 i nr 2939054; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019 r., sygn. I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

to bowiem podatnika, który nie zgłosił nabycia spadku do opodatkowania, w sytuacji niepewności co do sytuacji prawnej i materialnej, jaką niesie wymiar podatku³⁵.

4. ZEZNANIE SD-3 JAKO FORMA POWOŁANIA SIĘ NA NABYCIE

Przepis art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jako jedną z czynności skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego wymienia „powołanie się” na nabycie. Pojęcie to nie ma definicji legalnej w ustawie o podatku od spadków i darowizn, stąd też wykładni językowej tego pojęcia, na gruncie stosowania przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., podjęła się judykatura. Przegląd bogatego orzecznictwa wskazuje, że interpretacja „powołania się” odnosi się do jednostkowych przypadków, a nie do pewnego standardowego zachowania podatnika³⁶.

Sądy w toku działalności orzeczniczej, stosując te same normy prawne względem różnych stanów faktycznych, wypracowują operatywne definicje pojęć prawnych, dokonując tego w przeważającym zakresie na podstawie tzw. słownikowego rozumienia pojęcia prawnego³⁷. Ponieważ słownikowe rozumienie danego pojęcia bywa niejednolite, a z danym wyrazem wiążą się różne desygnaty, rozwiązaniem problemu rozbieżności interpretacyjnych (nie zawsze możliwym do realizacji) jest korzystanie przez sądy z definicji legalnych zawartych w innych aktach normatywnych³⁸. Należy

³⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Sz 867/16, LEX nr 2777661.

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. II FSK 2633/14; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 563/14; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015 r., sygn. I SA/Kr 395/14; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. III SA/Wa 1216/10; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2012 r., sygn. III SA/Po 7/12 – wyroki dostępne na <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>; wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017 r., I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383; wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 984/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>; wyrok NSA z dnia 21 października 2005 r., sygn. I FSK 185/05, LEX nr 183727; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. I SA/Rz 222/08, LEX nr 482076.

³⁷ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 25–39.

³⁸ Por. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001, nr 2, poz. 49.

przy tym korzystać z nich, uwzględniając, że ustawodawca mógł wyraźnie ukształtować nowe znaczenie danego pojęcia na potrzeby ustawy podatkowej³⁹. W sytuacji braku definicji legalnej konkretnego pojęcia w ustawie podatkowej organ stosujący prawo podatkowe obowiązuje jednak domniemanie potocznego rozumienia tego pojęcia, odpowiadającego woli ustawodawcy⁴⁰. Dosłownie rzecz ujmując, organ ten w sytuacji braku definicji legalnej danego pojęcia w ustawie podatkowej stosuje operatywną definicję tego pojęcia⁴¹.

Zastosowanie definicji operatywnej musi, jak wyżej ujęto, odpowiadać woli ustawodawcy. Niezbędne jest więc odniesienie się przy interpretacji pojęcia do celu wprowadzenia danego przepisu oraz jego istoty, co nierzadko wymaga odwołania się do historii kształtowania się lub tworzenia danej regulacji prawnej. Odwołując się do woli ustawodawcy, nie sposób nie uwzględnić przepisów normujących zasady podatkowe, które mają wpływ na interpretację norm prawa podatkowego.

Taką szczególną zasadą jest wprowadzona od 1 stycznia 2016 r. reguła interpretacyjna wyrażona w art. 2a o.p.⁴² Przepis ten stanowi: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”⁴³. Treść tej normy rozumie się w ten sposób, że „niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników”⁴⁴, a jeżeli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do

³⁹ Por. W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1991, s. 401.

⁴⁰ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 229.

⁴¹ A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, s. 602.

⁴² Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).

⁴³ Zob. szerzej A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 250–258, i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104–108.

⁴⁴ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 234.

świadczeń podatkowych⁴⁵. Przy czym przepis art. 2a o.p. ma zastosowanie jedynie wobec wątpliwości co do treści prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego⁴⁶.

Zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, a następstwem jest sprzeczność z przyjętą hierarchią wartości, należy odejść od stosowania wykładni językowej i poszukać interpretacji, stosując inne rodzaje wykładni⁴⁷. Jednocześnie wskazana zasada zapobiega takiej wykładni, szczególnie celowościowej, która byłaby niekorzystna dla podatnika. Służy temu zobowiązanie podmiotów stosujących prawo, by w sytuacji wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych w toku wykładni, z których żadna nie byłaby przekonująca, wybrać tę, która stanowi opcję korzystną dla podatnika⁴⁸.

Uwzględniając powyższe uwagi, użyte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. sformułowanie „powołać się na nabycie” należy interpretować jako wyjątkową, ściśle określoną czynność podatnika, inną niż np. „złożenie oświadczenia” czy też „ujawnienie”⁴⁹. Słownikowe rozumienie pojęcia „powołanie” ujmuje to zachowanie jako czynne, polegające na wskazaniu za pomocą mowy lub pisma faktów lub zdarzeń, które miały miejsce, w celu poparcia swojej racji, sprawy, uzasadnienia⁵⁰. Mianem „powołania się” określa się

⁴⁵ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. Akt SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

⁴⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Bk 1843/17, LEX nr 2460882; wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 1002/16, LEX nr 2494206; wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Ke 703/17, LEX nr 2493889. Należy jednak zauważyć, że pojawiają się stanowiska judykatury, według których zasada *in dubio pro tributario* odnosi się również do wątpliwości co do stanu faktycznego, tak np. wyroki NSA: z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. II 627/16, LEX nr 2466599; z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 951/16, LEX nr 2494279.

⁴⁷ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 20.

⁴⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lipca 2021 r., sygn. I SA/Gd 1852/19, LEX nr 3213992.

⁴⁹ Por. E. Skwierczyńska, *Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 174.

⁵⁰ Por. *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996, s. 832; P. Müldner-Nieckowski, *Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego*, Warszawa 2004, s. 574; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1344/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

też: „mówienie o czymś”, „pisanie o czymś”, „wskazywanie na coś w celu poparcia swej racji”, „odwołanie się do czegoś”, „branie na świadka”, „branie za punkt odniesienia”⁵¹.

W praktyce orzeczniczej za „powołanie się na fakt nabycia” uważa się: ustne lub pisemne wskazanie przez podatnika faktu otrzymania darowizny w ramach czynności sprawdzających⁵² bądź złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu środków pieniężnych w drodze darowizny⁵³. „Powołanie się” zachodzi zarówno wówczas, gdy oświadczenie podatnika stanowi odpowiedź na żądanie albo pytanie organu podatkowego, ale również wówczas, gdy podatnik składa je z własnej inicjatywy, „bez przyczyny”⁵⁴. Należy zwrócić uwagę, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny. Tym samym powołanie się może nastąpić w jakiegokolwiek postaci⁵⁵.

Interesującymi przykładami jurydycznego rozumienia pojęcia powołania się są wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 3 i 5 listopada 2020 r., szczególnie w odniesieniu do czynności złożenia zeznania podatkowego. Z punktu widzenia badań nad rozumieniem ustawowej przesłanki „powołania się” przywołane wyroki mają istotny walor poznawczy, gdyż zapadły przed tym samym sądem i w tym samym okresie. Orzeczenia te dowodzą, że mimo wielu już lat obowiązywania regulacji art. 6 ust. 4 u.p.s.d., instytucja ta nie doczekała się jednolitej interpretacji używanych w tym przepisie pojęć oraz skutku powstania obowiązku podatkowego w momentach opisanych w tym przepisie.

Przedmiotem rozpoznania przez WSA w Rzeszowie w sprawie I SA/Rz 466/20⁵⁶ był skutek złożenia zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn po terminie wyznaczonym art. 17a ust. 1 u.p.s.d. Sąd, próbując ówczesne stanowisko organów podatkowych, uznał, że złożenie przez

⁵¹ B. Dunaj, *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000, s. 511.

⁵² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 marca 2018 r., sygn. I SA/Sz 1034/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68394E648E>; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Gl 220/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E45871C1EA>

⁵³ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1433/14, LEX nr 1340057; wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891.

⁵⁴ Tak np. w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273.

⁵⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

⁵⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 466/20, LEX nr 3084105.

podatniczkę zeznania organowi podatkowemu i nabycia w wyniku dziedziczenia, gdy nie toczyło się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku, stanowi „klasyczny przejaw «powołania» się podatnika na zdarzenia wskazane w tym dokumencie”.

W ocenie Sądu złożenie zeznania nie mogłoby podlegać kwalifikacji jako „powołanie się” w sytuacji, gdyby względem podatniczki toczyło się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku. Wówczas zeznanie takie stanowiłoby element materiału dowodowego tego postępowania w zakresie wskazania rzeczy i praw ze spadku. Co istotne, ówczesne orzecznictwo również nie wykluczało uznania za „powołanie się” ujawnienia faktu nabycia niezgłoszonego do opodatkowania w złożonym zeznaniu, czego wymaga art. 17a u.p.s.d. Argumentacja aprobująca taki pogląd opierała się na tezie, że skoro art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny, to tym samym również złożenie zeznania podatkowego może stanowić postać „powołania się na fakt nabycia”⁵⁷.

Odmiennego zdania na temat kwalifikacji zeznania w podatku od spadków i darowizn złożonego po terminie były składy orzekające w sprawach I SA/Rz 465/20⁵⁸ i I SA/Rz 467/20⁵⁹. W tych sprawach uznano, że nie sposób zaaprobować stanowiska, iż złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3 jest równoznaczne z „powołaniem się podatnika” w rozumieniu przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

W przytoczonych wyrokach stwierdzono, poprzez odwołanie się do języka potocznego, że „powołanie się”, o którym stanowi art. 6 ust. 4 u.p.s.d., ma określone rozumienie, jako wskazanie, odwołanie się do czegoś w celu wykazania zasadności własnego stanowiska, tezy. Istotą „powołania się” jest świadome i celowe działanie podatnika, który w ten sposób wykazuje przed organem podatkowym (organem kontroli podatkowej) fakt nabycia. Wymogiem towarzyszącym „powołaniu się” jako czynności faktycznej jest uzewnętrzniony zamiar wykazania czegoś, osiągnięcia określonego skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym lub kontrolnym, kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających. Z reguły chodzi o zamiar wykazania posiadania zasobów pieniężnych przed

⁵⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383.

⁵⁸ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 465/20, LEX nr 3080756.

⁵⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 466/20, LEX nr 3088221.

organem podatkowym w celu osiągnięcia skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym.

W ocenie WSA w Rzeszowie złożenie zeznania w sytuacji braku obowiązku prawnego jest oczywiście dopuszczalne. Jego stroną pozytywną jest przyczynienie się do szybszego ustalenia wszystkich istotnych okoliczności mających wpływ na wysokość podatku. Jednakże to, że podatnik takie zeznanie złożył, nie może pociągać negatywnych względem podatnika konsekwencji prawnych. W szczególności nie może skutkować uznaniem, że doszło do powołania się na nabycie ani też powodować przedłużenia trwania kompetencji organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania poprzez doręczenie stosownej decyzji. Powyższy pogląd Sądu nawiązuje do stanowiska występującego już w orzecznictwie, zgodnie z którym złożenie zeznania SD-3 nie wyczerpuje hipotezy zawartej w art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d.⁶⁰ Złożenie tego zeznania przez podatnika jest przy tym skuteczne, o ile w dacie złożenia zeznania względem podatnika nie toczy się żadne postępowanie wyjaśniające, kontrolne podatkowe dotyczące podatku od spadków i darowizn⁶¹.

W uzasadnieniach orzeczeń zapadłych w sprawach I SA/Rz 465/20 i I SA/Rz 467/20, w których zanegowano uznanie złożenia zeznania SD-3 za „powołanie się”, zwrócono uwagę na ważną kwestię, że odmienne stanowisko prowadziłoby do niedopuszczalnego z punktu widzenia wykładni prawa relatywizmu interpretacyjnego uzależnionego od okoliczności faktycznych, gdyż naruszałoby to między innymi konstytucyjną zasadę równości podatników w zakresie ich obowiązków i obciążeń podatkowych.

Co istotne, powyższy problem dostrzegł Rzecznik Praw Obywatelskich, który zdecydował się wnieść na rzecz podatnika kasację od wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r. (I SA/Rz 466/20). W uzasadnieniu kasacji z dnia 8 stycznia 2021 r. (znak V.511.687.2020.EG) Rzecznik podniósł m.in., że sytuacja, w której wobec spadkobierców zapadają w tym samym czasie różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych, skutkuje naruszeniem konstytucyjnej zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej⁶² oraz zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa z art. 2 Konstytucji RP. Rzecznik przypomniał

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 984/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

⁶¹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2021 r., sygn. I SA/Łd 152/21, LEX nr 3161337.

⁶² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

nadto, że jednolitość rozstrzygnięć sądowych stanowi jedną z najważniejszych wartości wewnętrznych prawa, gdyż zapewnia w odczuciu obywateli pewność sądowego stosowania prawa.

5. PODSUMOWANIE

Analiza literatury przedmiotu i szerokiego orzecznictwa wskazuje na występowanie rozbieżności w rozumieniu pojęcia „powołanie się”, stanowiącego element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Przeciwstawne wyniki wykładni tego pojęcia prowadzą w poszczególnych przypadkach do przyjmowania odmiennych rozstrzygnięć, pomimo znajdowania się podatników w identycznych lub bardzo zbliżonych stanach faktycznych. Skutkiem społecznym jest negatywna ocena stawiana przez podatników działalności orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych. Orzecznictwo w uznaniu podatników powinno się cechować przewidywalnością i jednolitością w stosowaniu prawa. Jest to element praworządności niezbędny w demokratycznym państwie prawnym, który wraz z wejściem do prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario* tworzy system gwarancji poszanowania praw obywatela, w tym szczególnie jako podatnika.

Występująca rozbieżność wykładni prawa podatkowego wynika zarówno z braku definicji legalnych zapewniających jednolitość rozumienia tekstu prawnego, jak i z luk legislacyjnych powstających w toku kolejnych nowelizacji aktów prawnych, gdy dotychczasowe rozwiązania prawne nie są dostosowane do zmienianych lub zupełnie nowych rozwiązań. Zgłosić więc wypada końcowy postulat, by w sytuacji braku definicji legalnej określonego pojęcia stanowiącego element hipotezy orzecznictwo stosowało wypracowane rozumienie językowe w sposób jednolity i konsekwentny.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Borszowski P., Musiał K.J., Nita A., Stelmaszczyk K., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.

- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Dunaj B., *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1.
- Mariański A., *Rozdział 7a. Zeznania podatkowe*, [w:] S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Müldner-Nieckowski P., *Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego*, Warszawa 2004.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1991.
- Skwirczyńska E., *Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996.

THE REQUIREMENTS AND EFFECTS OF THE SD-3 EXAMINATION UNDER ART. 6 SEC. 4 U.P.S.D.

Summary. An instrumental obligation of taxpayers of inheritance and donation tax is to submit a tax return on the acquisition of goods or property rights SD-3 on time. This obligation does not raise any doubts in the case of the acquisition of taxable property or property rights, but in the case of invoking the acquisition, it is the subject of doctrinal and juridical disputes. Also the „reference” itself, which is part of the hypothesis of art. 6 sec. 4 of the AJDP, there is no established, universally accepted understanding ensuring uniformity of interpretation. The current jurisprudence confirms the persistence of discrepancies in the operational interpretation of the term indicated above, which affects the heterogeneity of court decisions. The negative effect is interpretative relativism depending on the actual circumstances. The consequence may be a violation of the constitutional principle of equality of taxpayers in terms of their obligations and tax burdens. The main goal of this study is to make findings regarding the status of the SD-3 declaration in inheritance and donation tax and the interpretation of the effects of its submission after the deadline. Moreover, the subject is the maturity of the tax return in the event of a tax obligation in accordance with art. 6 sec. 4 of the AJDP.

Keywords: reference, testimony from SD-3, operative definition of a legal concept, limitation of tax obligation

Jacek Izydorczyk* 

GŁOSA DO POSTANOWIENIA SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 15 STYCZNIA 2021 ROKU, SYGN. III KK 321/19

Streszczenie: Komentarz do orzeczenia Sądu Najwyższego dotyczącego czynu karnoskarbowego – tzw. nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku (art. 77 § 1 k.k.s.). Autor aprobuje stanowisko Sądu Najwyższego potwierdzające, że wskazany czyn karnoskarbowy ma tzw. charakter materialny. Ponadto koncentruje się na problemie bezzasadnego ścigania karnego w sprawach podatkowych.

Słowa kluczowe: podatki, Kodeks karny skarbowy, nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku, materialny charakter czynu podatkowego

1. Teza komentowanego judykatu zasługuje na aprobatę. Brzmi ona następująco: „Nie można skutecznie zarzucić «rażącego naruszenia prawa materialnego» w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni. [...] Czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia «nie wpłaca» z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.”

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7275-8150>



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

2. Zgodnie z aktualną treścią przepisu art. 77 § 1 Kodeksu karnego skarbowego¹ (czyn skarbowy tzw. nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku – zmodyfikowany odpowiednik dawnego przepisu art. 98 ustawy o komornikach sądowych²) płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze³. Dawniej zaś (do 2005 r.) przepis ten miał brzmienie następujące: płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rachunek właściwego organu⁴. Prawnym uzasadnieniem (*ratio legis*) tej regulacji jest penalizowanie samego nieodprowadzenia w terminie pobranych od podatnika kwot podatku⁵.

Na gruncie przedmiotowej sprawy – którą ostatecznie zajął się Sąd Najwyższy – chodziło o zarzuty karne oparte na tym, że osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych – płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶ – nie wpłacała w terminie ustawowym (tzn. do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę) na rachunek właściwego urzędu skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za określone miesiące. W I instancji właściwy sąd rejonowy częściowo uniewinnił oskarżonego; następnie apelację od tego wyroku wniosła zarówno obrona, jak i oskarżenie (prokurator). W następstwie wniesionych apelacji właściwy sąd okręgowy zmienił zaskarżony wyrok (jednak jeszcze bardziej go łagodząc). W konsekwencji prokurator wniósł kasację do Sądu Najwyższego, w której zarzucił „rażące i mające istotny wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa poprzez niezasadne przyjęcie, że zarachowanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w sytuacji, kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa z chwilą wymagalności zaległości podatkowej, co skutkowało

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408), dalej: k.k.s.

² Ustawa z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 850),

³ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Kraków 2009, s. 366–367.

⁴ Ibidem.

⁵ Ibidem, s. 366.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307.

uznaniem, iż czyny zarzucane oskarżonemu nie wyczerpały znamion art. 77 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.⁷.

W wyniku rozpoznania sprawy Sąd Najwyższy uznał kasację za oczywiście bezzasadną, lecz pomimo to sporządził uzasadnienie, odnosząc się do najistotniejszych motywów swojego rozstrzygnięcia. W uzasadnieniu do postanowienia Sąd Najwyższy przypomniał m.in., że zgodnie z art. 76 § 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych⁸.

Tymczasem zdaniem oskarżenia (prokuratora) wskazany przepis Ordynacji podatkowej powinien być rozumiany dosłownie, a więc tak, że wystąpienie nadpłaty nie daje organowi podatkowemu pełnej swobody w dysponowaniu nią i tym samym taką nadpłatę organ podatkowy powinien zaliczyć na poczet zaległości podatkowych, odsetek lub bieżących zobowiązań – zaliczenie jej zaś na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych jest możliwe tylko na wniosek podatnika. W przypadku gdy podatnik takiego wniosku nie złoży, nadpłata podatku powinna zostać mu z urzędu zwrócona. Tym samym (zdaniem prokuratora) nie istnieje podstawa prawna do zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych powstałych po dniu jej wystąpienia⁹.

Na tle takiego stanu faktycznego Sąd Najwyższy zasadnie uznał, że pogląd prokuratora jest całkowicie błędny. Przede wszystkim ze względu na to, że właściwy Sąd Okręgowy w swoim wyroku odwołał się do ugruntowanego już orzecznictwa sądów administracyjnych (w tym poglądów zawartych w judykatach Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁰), zgodnie z którym możliwe jest zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych także w sytuacji, kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa, i wówczas z mocy prawa takie zaliczenie dokonuje się z chwilą wymagalności zaległości podatkowej. Tym samym – słusznym zdaniem Sądu Najwyższego – nie mogło w przedmiotowej sprawie zachodzić tzw. rażące

⁷ Zob. uzasadnienie do glosowanego postanowienia Sądu Najwyższego.

⁸ Ibidem.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Zob. cytowane w uzasadnieniu postanowienia orzeczenia sądów administracyjnych.

naruszenie prawa materialnego (w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania karnego¹¹)¹². Ponadto Sąd przypomniiał, że czyn skarbowy penali-zowany w art. 77 k.k.s. ma charakter materialny z tego względu, że znamię w postaci „nie wpłaca” jest definiowane ustawowo (tzw. definicja legalna) w przepisach art. 53 § 29 k.k.s. i art. 53 § 27 k.k.s.¹³ Zgodnie z treścią tych definicji należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.), oraz przepis ten stosuje się odpowiednio do następujących określeń: „kwota niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobraną podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji” (art. 53 § 29 k.k.s.)¹⁴. Ponadto Sąd Najwyższy trafnie przypomniiał, że przestępstwo skarbowe z przepisu art. 77 § 1 k.k.s. nie jest (jak było to określone do czasu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2005 r.) tzw. przestępstwem formalnym. Co więcej, skoro nie wpłacano stosownych kwot z tytułu podatku od wynagrodzeń pracowniczych w terminie, mając jednak wcześniej tego podatku nadpłatę z mocy prawa zaliczaną na poczet powstałych zaległości, to w sposób oczywisty nie mogło skutkiem takiego działania być powstanie uszczerbku finansowego w rozumieniu definicji legalnej z art. 53 § 27 k.k.s. I jeszcze na koniec (co podkreśla się w głosowanym judykacie): nawet gdyby rzeczywiście przestępstwa zarzucane temu konkretnemu oskarżonemu były przestępstwami o tzw. charakterze formalnym, to przecież, w ustalonych w tej konkretnej sprawie okolicznościach faktycznych, ich szkodliwość społeczna byłaby co najwyżej znikoma (sic!)¹⁵. Jak widać, w tej sprawie organy

¹¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 534),

¹² Zob. uzasadnienie do głosowanego postanowienia Sądu Najwyższego.

¹³ Zob. też P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, komentarz do art. 77 k.k.s.

¹⁴ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 226–228.

¹⁵ Ibidem, s. 33. Zob. przepis art. 1 § 2 k.k.s., zgodnie z którym nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

państwowe bardziej brały pod uwagę ściganie czynów karnoskarbowych (statystyki?) niż strzeżenie praworządności (do czego zobowiązana jest przecież Prokuratura na mocy art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁶).

3. Reasumując, bez wątpienia należy zaaprobować jasne stanowisko Sądu Najwyższego, zwłaszcza na tle zauważalnej w naszym kraju tendencji nie tylko do nadmiernie surowej/bezwzględnej realizacji funkcji ścigania karnego na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego, ale i do kryminalizacji czynów podatkowych w sytuacji, gdy w ogóle nie są to czyny podatkowe w rozumieniu prawa karnego skarbowego (sic!). Takie działania organów państwowych (organów ścigania) wcale nie służą umacnianiu poszanowania prawa ani zwiększaniu szacunku dla instytucji państwowych w naszym kraju. Wręcz przeciwnie, mogą nawet w konsekwencji spowodować bardzo niebezpieczne zjawisko, stan społeczny tzw. anomii (z gr. „bezprawie”), której istotą jest powstanie niespójności wewnątrz systemu aksjonormatywnego i niepewności co do obowiązywania prawa w całości lub w części. Niestety, pierwsze sygnały tego zjawiska już widać.

BIBLIOGRAFIA

Grzegorzcyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Kraków 2009.
Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017.

COMMENTS TO THE DECISION OF THE SUPREME COURT OF JANUARY 15, 2021 (III KK 321/19, LEX NO. 3156190)

Summary. Commentary on the ruling of the Supreme Court concerning a criminal-fiscal act (k.k.s.), so-called failure to pay the tax collected on time by the payer (art. 77 § 1 k.k.s.); the author approves the opinion of the Supreme Court confirming that the above-mentioned fiscal crime has the so-called material nature. Additionally, the author focuses on the problem of unjustified criminal prosecution in tax matters.

Keywords: taxes, fiscal penal code, failure to pay the tax collected on time by the payer, material nature of the fiscal crime

¹⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483).

