



OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

Koncepcje opodatkowania dochodu - refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych

Konferencja Naukowa WPIA UW



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

Skład publikacji
BPROG – www.bprog.pl

Warszawa 2021

Koncepcje opodatkowania dochodu - refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych

Konferencja Naukowa WPIA UW (on-line)
13-14 lipca 2021 r.

I dzień (13 lipca 2021 r.)

Godz. 9:30 – 10:00

Rejestracja Uczestników

Godz. 10:00 – 10:15

Uroczyste otwarcie przez Władze Dziekańskie WPIA UW

Godz. 10:15 – 10:45

Wystąpienia zaproszonych Gości

Jan Sarnowski, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

Godz. 10:45 – 13:00

Sesja I: Społeczne i gospodarcze uwarunkowania podatku dochodowego

Moderator: **dr Jakub Chowaniec**, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Prof. ALK dr hab. Hanna Kuzińska, Katedra Finansów ALK

Czy podatki dochodowe w Polsce mogą skutecznie wypełniać funkcje redystrybucyjną?

Prof. SGH dr hab. Dominik Gajewski, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych KE-S SGH

30 lat podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce a sądownictwo administracyjne: perspektywa ekonomiczna

Prof. UZ dr hab. Andrzej Gorgol, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego INP UZ

Erozja założenia powszechności opodatkowania dochodów osoby fizycznej w Polsce

Prof. KUL dr hab. Paweł Smoleń, Katedra Finansów i Prawa Finansowego WPPKiA KUL

Instrumenty polityki społecznej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Próba weryfikacji wybranych rozwiązań

Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle postulatów równości i sprawiedliwości opodatkowania

Maciej Flis, doktorant WPIA UW

Podatki w Biblii: co mieszkańcy starożytnej Palestyny powiedzieliby o współczesnym polskim podatku dochodowym

Przerwa

Godz. 13:30 – 15:45

Sesja II: Węzłowe problemy konstrukcji podatku dochodowego

Moderator: **dr Krzysztof Radzikowski**, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Koncepcje opodatkowania dochodu - refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych

Konferencja Naukowa WPIA UW (on-line)
13-14 lipca 2021 r.

Prof. dr hab. Paweł Borszowski, Katedra Prawa Finansowego WPAiE UW

*Definicja kosztów uzyskania przychodów – konstrukcja i jej realizacja
w orzecznictwie podatkowym*

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Podatek dochodowy – przeciwstawne paradygmaty

Dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Opodatkowanie dochodu rodziny we współczesnych systemach podatkowych

Dr Andrzej Dmowski, adwokat

*Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych w podatkach
dochodowych*

Anna Karczewska, doktorant WPIA UW

Ograniczony obowiązek podatkowy. Czy przez 30 lat udało się wypracować nexus?

Dawid Strzała, doktorant WPIA UW

*Problematyka transparentności podatkowej oraz podmiotowości podatkowej
w podatkach dochodowych na przestrzeni ostatnich 20 lat*

Godz. 15:45 – 16:00

Podsumowanie I dnia Konferencji

II dzień (14 lipca 2021 r.)

Godz. 10:30 – 12:45

Sesja I: Szczegółowe zagadnienia konstrukcji podatku dochodowego (cz. I)

Moderator: **dr Krzysztof Radzikowski**, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Prof. dr hab. Antoni Hanusz, Katedra Prawa Finansowego WPIA UMCS

Dr Krzysztof Cień, Katedra Prawa Finansowego WPIA UMCS

Fundacja rodzinna jako podmiot prawa podatkowego

Dr hab. Maciej Ślifirczyk, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

*Wydatki na prowadzenie spraw sądowych jako koszty uzyskania przychodów
(wybrane problemy)*

Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

*Problematyka samozatrudnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych
– czy nadszedł czas na wyodrębnienie nowego źródła przychodów?*

Koncepcje opodatkowania dochodu - refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych

Konferencja Naukowa WPIA UW (on-line)
13-14 lipca 2021 r.

Dr Marcin Lachowicz, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW, Przewodniczący Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

„Samospelniająca się” przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (uwagi o unikaniu podatku dochodowego)

Dr Filip Majdowski, członek Biura ds. Podatkowych (CFA) OECD

Internacjonalizacja tworzenia regulacji w polskim podatku dochodowym od osób prawnych – utrata suwerenności czy konieczność w zglobalizowanym świecie? Wybrane uwagi na kanwie 25-lecia członkostwa Polski w OECD

Dr Wiktor Klimiuk, adwokat

Opodatkowanie duchownych – czy konstrukcja ryczałtu wymaga zmian?

Przerwa

Godz. 13:15 – 13:30

Wspomnienie o Jerzym Bielawnym

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Godz. 13:30 – 15:45

Sesja II: Szczegółowe zagadnienia konstrukcji podatku dochodowego (cz. I)

Moderator: **dr Jakub Chowaniec**, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Dr Mateusz Tchórzewski, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPIA UKSW

Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej w prawie polskim na tle porównawczym

Dr Paweł Szymanek, adwokat

Ewolucja analizy nadsyłanych danych przez podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z uwzględnieniem najnowszych zmian (kasy rejestrujące on-line, SENT, STIR, JPK_VAT, KSeF)

Dr Miłosz Kłowski

Planowanie sukcesyjne działalności gospodarczej a podatek dochodowy od osób fizycznych

Bartosz Gryziak, doktorant, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Prawnopodatkowe skutki finansowania spółki - analiza historyczna i porównawcza

Magdalena Sadzyńska, doktorant WPIA UW

Nowe regulacje w zakresie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych

Koncepcje opodatkowania dochodu - refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych

Konferencja Naukowa WPiA UW (on-line)
13-14 lipca 2021 r.

Jerzy Litwinow, absolwent WPiA UW

Porównanie wybranych uproszczonych form opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce i Rosji – postulaty de lege ferenda

Godz. 15:45 – 16:00

Podsumowanie II dnia Konferencji

Referaty przewidziane do publikacji w opracowaniu pokonferencyjnym:

Karolina Wierzbowska, doktorant WPiA UW

Konwersja wierzytelności na udziały – konsekwencje w podatku dochodowym

Adrian Smalej, Karol Wadek, absolwenci WPiA UW

Środki pieniężne pochodzące z zaniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług jako przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych

Marek Dębowczyk, doktorant WPiA UW

Opodatkowanie podatkami dochodowymi odszkodowań i świadczeń z tytułu umowy ubezpieczenia

Rada Naukowa Konferencji:

prof. dr hab. Witold Modzelewski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW (przewodniczący)

dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

dr Andrzej Dmowski, adwokat

mgr Bartosz Gryziak, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

przedstawiciele studentów WPiA UW (Koło Naukowe Prawa Podatkowego):

Barbara Błaszczak, Piotr Jurczak, Marceł Chałubiński, Dawid Kurach

Koordynatorzy Konferencji:

w sprawach naukowych: **dr Krzysztof Radzikowski**, email k.radzikowski@wpia.uw.edu.pl

w sprawach organizacyjnych: **Sekcja Promocji WPiA UW**, email promocja@wpia.uw.edu.pl

Prof. ALK Dr hab. Hanna Kuzińska

Czy podatki dochodowe mogą skutecznie wypełniać funkcje redystrybucyjną?

Redystrybucja dochodu narodowego polega między innymi na zmniejszaniu różnic dochodowych przy pomocy podatków. Realizacji tego celu służą głównie podatki dochodowe i majątkowe a w małym stopniu podatki pośrednie, które nie odwołują się do majątności podatnika czyli do tzw. zdolności płatniczej. Nie zmienia tego faktu nawet stosowanie w przypadku VAT obniżonych stawek, którym przypisuje się działanie redystrybucyjne, tj., chroniące dochody gospodarstw najbiedniejszych. Obniżone stawki VAT w bardzo małym stopniu przyczyniają się do redystrybucji o czym świadczy choćby fakt, że 92% podatku należnego jest naliczana od konsumpcji dóbr opodatkowanych stawką podstawową 23%.

Koncentracja dochodów zwykle mierzona jest współczynnikiem Giniego przybierającym wartość od 0 do 1. Na stopień równomierności rozłożenia dochodów ma wpływ zespół obowiązujących podatków a więc sposób kształtowania strony dochodowej sektora finansów publicznych oraz strony wydatkowej, tj. głównie rozmiar transferów socjalnych, administracyjnie wyznaczana płaca minimalna, waloryzacja wynagrodzeń sfery budżetowej oraz emerytur i rent i inne czynniki. W badaniu podjęto próbę obliczenia wpływu systemu podatkowego na kształtowanie się współczynnika Giniego, pomijając wszystkie czynniki wydatkowe, których rezultat działania odnotowuje wysokość tego współczynnika. Przyjęto hipotezę, że kwoty podatków zrelacjonowane do PKB oddziałują odwrotnie proporcjonalnie na współczynnik Giniego czyli na koncentrację dochodów. Inaczej mówiąc wzrost obciążeń podatkowych powoduje zmniejszanie współczynnika Giniego, gdyż większa część wytworzonego dochodu narodowego podlega wówczas redystrybucji i stopień koncentracji dochodów maleje. Trudność w badaniu nastręczył fakt zmiany metodologii obliczania współczynnika Giniego w Polsce od 2012 r. W rezultacie konieczne stało się ograniczenie przedziału badania do lat 2013-2018.

Z obliczenia wynika, że pomiędzy wpływami z podatku dochodowego od osób fizycznych i kształtowaniem się współczynnika Giniego w badanym okresie wystąpiła silna ujemna korelacja wynosząca -0,8 a i dopasowanie funkcji liniowej jest bardzo dobre, tzn., że kształtowanie się obciążeń PIT aż w 64% objaśniało kształtowanie się współczynnika Giniego.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych R kwadrat wyniosło 0,36 a współczynnik korelacji -0,56. Ponieważ także podatki pośrednie objaśniały kształtowanie się współczynnika Giniego w 58% i były z tym współczynnikiem skorelowane na poziomie -0,76, nasuwa się oczywisty wniosek. Im większe wpływy podatkowe w relacji do PKB tym w zasadzie większa zdolność podatku do zmniejszania koncentracji dochodów.

Trzeba jednak zauważyć, że choć wpływy z tytułu PIT były o połowę niższe od wpływów z podatków pośrednich, to podatek dochodowy i tak w większym o 5% stopniu zmniejszał rozwarstwienie dochodowe.

Polska w 2018 r. miała jeden z wyższych w Europie wskaźników Giniego, wynosił on 0,282 ale większą niż w Polsce koncentrację dochodów wg OECD wykazały w Europie np. Bułgaria, Rumunia, Wielka Brytania, Hiszpania czy Portugalia. Jeśli zamierzamy budować model państwa o koncentracji dochodów na poziomie takich krajów jak Norwegia, Słowacja, Słowenia czy Szwecja trzeba by rozważyć podjęcie działań wzmacniających siłę redystrybucji dochodów i m in:

- zbudować progresywny szczeblowy system opodatkowujący dochody osobiste, łagodzący regresywność opodatkowania VAT,
- zwiększyć fiskalne znaczenie podatku od korporacji, być może także przy pomocy progresji szczeblowej.

Nie są jeszcze znane szczegóły nowej formuły opodatkowania PIT, między innymi dotyczące tego, czy kwota wolna będzie odpisywana od dochodu czy od podatku i czy będzie dotyczyła wszystkich podatników. Budowa progresywnego opodatkowania PIT wymaga odpowiedzi na wiele pytań, między innymi:

- czy skuteczniejszą redystrybucję uzyskujemy przez stosowanie wysokiej kwoty wolnej czy też budowę tradycyjnej progresywnej szczeblowej skali podatkowej?
- jaki przekaz społeczny uzyskujemy przy pomocy kwoty wolnej a jaki przez stosowanie skali podatkowej?
- czy obciążenie dochodu składką na NFZ nie jest po prostu dedykowanym podatkiem dochodowym?
- czy podniesienie wysokości progu podatkowego z 58.528 zł do 120.000 zł nie spowoduje jeszcze większego spłaszczenia obciążeń podatkowych i osłabienia redystrybucji odbywającej się poprzez system podatkowy?

Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ

Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego

Instytut Nauk Prawnych

Uniwersytet Zielonogórski

Erozja założenia powszechności opodatkowania dochodów osoby fizycznej w Polsce

Konstytucja RP wprowadza standard powszechności płacenia podatków w wysokości określonej w ustawie podatkowej. Niewątpliwie odgrywa on także istotną rolę w zakresie stosowania podatku dochodowego od osób fizycznych. Warto zauważyć, że ustawa regulująca ten podatek weszła w życie przed dniem uchwalenia obowiązującej obecnie ustawy zasadniczej. Wynika z tego, że powszechność opodatkowania nie była wówczas rozwiązaniem ustrojowym, które miałyby uzasadnienie w treści konkretnego przepisu konstytucyjnego. Nie może być zatem rozpatrywana w kategoriach konstytucyjnego uwarunkowania reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych z 1991 r. Niemniej jednak zasada powszechności opodatkowania ma niewątpliwe zalety fiskalne, który nie budzą wątpliwości przedstawicieli nauki. Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych uwzględniła ten dorobek doktryny, przyjmując postać założenia powszechności opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce.

Niniejsze opracowanie ma na celu zdiagnozowanie istoty procesu erozji założenia powszechności podatku dochodowego od osób fizycznych. Sformułowana została teza badawcza, że ewolucja tego podatku powoduje ograniczenie zakresu jego obowiązywania i zmiany w jego konstrukcji przekładające się na wzrost liczby przypadków, gdy dochody i podatnicy w rzeczywistości nie płacą tej daniny publicznej. Przyjęto wstępne założenia, że nie jest możliwe, ani zasadne pełne wdrożenie zasady powszechności opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Już chociażby z powodów legislacyjnych i konieczności unikania zjawiska podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym występuje potrzeba wprowadzenia wyłączeń podatkowych. Konstrukcja obowiązku podatkowego uwzględniła czynnik terytorialny, który w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego powoduje, że dochody uzyskane ze źródeł zagranicznych nie są opodatkowane w Polsce. Nadrzędność umiejscowienia w systemie prawa polskiego umowy międzynarodowej nad ustawami powoduje konieczność interpretowania ustawy podatkowej w zgodzie z tym aktem prawa międzynarodowego. Czynnikiem powodującym

erozję założenia powszechności opodatkowania są także instrumenty funkcji stymulacyjnej, a przede wszystkim zwolnienia podatkowe. Analiza rozwiązań konstrukcyjnych podatku dochodowego prowadzi do wniosku, że również one powodują sytuacje, gdy osoby fizyczne nie płacą tej daniny publicznej. Dotyczy to zwłaszcza uregulowania źródła przychodu i możliwości odliczenia części straty podatkowej z lat ubiegłych.

Dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle postulatów równości i sprawiedliwości opodatkowania

Idee równości i sprawiedliwości stanowią podstawę życia społecznego i porządku prawnego, więc oczywiste jest odnoszenie ich także do danin publicznych i prawa podatkowego.

Istotą tego problemu jest tradycyjny dylemat podatku liniowego albo progresywnego, czyli odpowiedź na pytanie, czy bogatsi powinni płacić wyższe podatki niż biedniejsi proporcjonalnie czy ponadproporcjonalnie do poziomu zamożności? Zagadnienie to jest obszarem nieustających sporów w nauce prawa, ekonomii i socjologii a także w polityce i publicystyce oraz w życiu codziennym.

Szczególnie ważne miejsce w dyskusjach zajmuje podatek od dochodów osobistych, tym niemniej trzeba całościowo traktować system ciężarów publicznych wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz z uwzględnieniem zjawiska przerzucalności podatku. Z punktu widzenia społeczno-gospodarczego podejście to trafniej odnosić do ekonomicznego źródła obciążonego podatkiem (dylematy: praca albo kapitał oraz oszczędności albo konsumpcja), niż do formalnoprawnego kryterium przedmiotu opodatkowania (przychód, dochód, obrót, majątek). Co więcej, spór o równość i sprawiedliwość rozkładu ciężaru podatkowego powinien także uwzględniać funkcje redystrybucyjną finansów publicznych (świadczenia na rzecz społeczeństwa finansowane ze środków publicznych), które łagodzą nierówności społeczne i stanowią istotny wyznacznik sprawiedliwości.

W konsekwencji, postulaty równości i sprawiedliwości opodatkowania trzeba odnieść do opodatkowania dochodów osobistych na czterech obszarach, które uskładają się w myśl zasady „od ogółu do szczegółu”:

1. relacja między funkcją fiskalną a funkcją redystrybucyjną finansów publicznych,
2. relacja obciążenia podatkowego dochodów osobistych wobec obciążenia podatkowego konsumpcji i majątku oraz dochodów korporacji,

3. relacja podatku dochodowego od osób fizycznych wobec innych obciążeń dochodów osobistych, składających się na pojęcie tzw. klina podatkowego (przede wszystkim składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne),
4. konstrukcja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT).

Zgodnie z tematem, moje wystąpienie dotyczy przede wszystkim czwartego ze wskazanych obszarów, natomiast do pozostałe zagadnienia służą jedynie systemowemu ulokowaniu omawianego problemu w strukturze finansów publicznych (w szczególności odsyłam do wystąpienia Pani Profesor H. Kuzińskiej oraz serii moich artykułów: K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12 (cz. I) oraz 2021 nry 1 (cz. II), 2 (cz. III) i 3 (cz. IV)). Badając dylemat proporcjonalności albo progresji trzeba odnieść kwantytatywne elementy konstrukcji PIT (podstawę opodatkowania i stawkę podatku) do następujących problemów:

1. zakresu obowiązywania omawianej ustawy (problem dochodów niepodlegających ustawie),
2. zróżnicowania zasad opodatkowania według źródeł przychodów,
3. opodatkowania ryczałtowego jako wyjątku od zasad ogólnych.

Maciej Flis

doktorant

Podatki w Biblii, co mieszkańcy starożytnej Palestyny powiedzieliby o współczesnym polskim podatku dochodowym

Niniejszy referat stanowi refleksję nad charakterem polskiego prawa podatkowego. Jednocześnie okazją jest 30-lecie polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi doskonały przyczynek do tego, aby ten właśnie podatek poddać szczególnej recenzji.

Polski podatek dochodowy od osób fizycznych jest ewenementem polskiego systemu prawnego. Ilością i objętością nowelizacji ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ dorównywać może jedynie ustawa o podatku od towarów i usług z 2004 roku, jednak należy zauważyć, że ustawa ta ma zdecydowanie krótszy rodowód, sięgający wstąpienia polski do Unii Europejskiej.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, czerpiąca z niej wiele konstrukcji, była świadkiem ewolucji naszego kraju. Jej geneza to transformacja gospodarcza, zaś każda zmiana rządu, koniunktury światowej, przekształcenia gospodarcze, a także postęp technologiczny odcisnęły na niej swoje piętno. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r., jest zupełnie inną ustawą od tej z 2021. Podobieństwo polega jedynie na zachowaniu siatki pojęciowej, a także systematyki pierwotnej ustawy. Ustawę o podatku dochodowego na przestrzeni ostatnich 30 lat można, patrząc na zasadzie uproszczonej analogii, przyrównać do Biblii. Oczywiście porównanie to dotyczy ewolucji i kształtowania się ostatecznej treści.

Biblia jest dziełem uniwersalnym. Najpowszechniejsza jej funkcja to funkcja sakralna, ponieważ stanowi księgę świętą w swojej całości dla chrześcijan. W przypadku żydów, funkcję sakralną ma jedynie Stary Testament. W przypadku muzułmanów kwestia jest bardziej złożona, stanowi bardziej źródło wtórne wobec Koranu.

Biblia może być rozpatrywana jako dzieło literatury, w swojej całości zawiera wiele gatunków literackich i środków wyrazu. Jako tekst kultury ma charakter uniwersalny i pełnił funkcję kulturotwórczą poprzez stanowienie inspiracji do powstania licznych dzieł.

¹Dz. U. 2021 poz. 1128

Rola społeczna Biblii jest również niekwestionowana, była ona fundamentem systemów moralnych i politycznych. Należy tu wspomnieć, nie tylko o byciu fundamentem żydowskiego prawa religijnego, lecz przede wszystkim, jako podstawa do tworzenia się dominującej świat cywilizacji chrześcijańskiej. W pierwszej kolejności należy wskazać, na fakt że Biblia wraz z tradycjami kościelnymi i z dużym wpływem synkretyzmu międzykulturowego stała się podstawą istnienia państw chrześcijańskich wczesnośredniowiecznej Europy. Warty jest również podkreślenie, że przeżyła swój renesans wraz z rewolucją protestancką w Europie, kiedy to w życiu publicznym państw konwertujących się z katolicyzmu na wyznania reformowane, dążono do większego zastosowania wzorów biblijnych w życiu państwowym. W reakcji Kościoła Katolickiego na rewolucję protestancką, jaką była kontrreformacja, jednym z elementów było wzmocnienie pozycji Biblii w kulcie i edukacji prowadzonej w szkołach katolickich, co przełożyło się na jej większą obecność w świadomości społecznej.

Biblia stanowi również tekst historyczny. Ma dużą wartość jako źródło, jednocześnie należy wskazać, że Biblia jaką znamy współcześnie jest efektem setek lat pracy jej autorów². Teksty powstawały na przestrzeni setek lat, sam proces zaś kształtowania Biblii jaką znamy współcześnie zakończył się około V wieku naszej ery i stanowił ogromny wysiłek, który przyrównać można na zasadzie luźnej analogii do prawnej kodyfikacji. Ukształtowanie zawartości Biblii jaką znamy, jest efektem pracy wczesnochrześcijańskich struktur kościelnych, a także odrzucenia wielu tekstów tzw. apokryfów, które zostały uznane za niepowstałe z natchnienia boskiego. Rewolucja protestancka przyniosła kolejne zmiany, w przypadku składu Biblii, ponieważ część kościołów protestanckich odrzuciła niektóre księgi oraz powstało również wiele tłumaczeń³.

Można powiedzieć, że ukształtowanie obecnie obowiązującej treści Biblii stanowiło proces złożony i co warto wiedzieć, nadal otwarty ze względu na dezaktualizację jej przekładów. Proces ten był podobnie złożony i skomplikowany, jak ma to miejsce, oczywiście w skali mikro, w przypadku świętującej 30-lecie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Chcąc dopowiedzieć sobie na pytanie, co o polskim podatku dochodowym powiedzieliby mieszkańcy starożytnej Palestyny, należy sobie zadać pytanie czy to co by powiedzieli, jest zależne od tego w którym biblijnym okresie żyli. Bo istnieje spore prawdopodobieństwo, że inaczej na kwestie podatkowe zapatrywali się mieszkańcy starożytnego Izraela w czasach jego największej świetności, a jeszcze inaczej mieszkańcy rzymskiej prowincji Judea zarządzanej przez Króla Heroda Wielkiego.

² Oczywiście, w zależności pod podejścia i światopoglądu religijnego można uznawać autorstwo ludzkie lub autorstwo boskie spisane jedynie ręką człowieka.

³ Z Polski należy przytoczyć choćby Biblię Gdańską.

Pierwsza wzmianka w Biblii o opodatkowaniu pojawia się w Księdze Wyjścia w rozdziale 25. Bóg, każe Mojżeszowi zebrać Daninę na budowę swojej świątyni. Co ważne, danina jest dobrowolna, stanowi niejako składkę na budowę i ma być zbierana tylko w rzeczach wartościowych. W rozdziale 35, występuje bliźniacza konstrukcja tym razem na rzecz budowy Namiotów Spotkania.

W Księdze Królewskiej, w rozdziale 24 w wersecie 35, kiedy to król musi obciążać swój lud daniną na rzecz Faraona. Biblia w swojej treści wskazuje, że Król Jojakim, „*na każdym z ludu ziemi, stosownie do swego oszacowania, wymógł daninę srebra i złota, aby ją dać faraonowi Neko.*” Co jest istotne wskazuje to na powszechny charakter opodatkowania, co więcej wskazuje się, że podatek ten był płacony według oszacowania, co może wskazywać na jego odgórnie narzuconą wysokości, nie jest znana jednak podstawa opodatkowania.

W księdze Kronik w rozdziale 24 w wersecie 6 wspomina się o podatku mającym na celu odnowienie świątyni w Jerozolimie. Co jest wybitnie ciekawe, Król nakładając ten podatek odwołuje się do historycznego przymierza Izraelitów z Bogiem, zawartego w czasach Mojżesza oraz co równie ważne wspomina się o pozytywnym odbiorze nowego podatku przez jego podatników⁴. Warty jest również odnotowania, że fragment ten wskazuje na obecnie dominującą w prawie podatkowym metodę samoopodatkowania⁵, polegała ona na wystawieniu przed świątynię skrzyni-skarbony i ludzie wrzucali do niej pieniądze. Jest to tym bardziej ciekawy fragment, że danina ta była pośrednio sankcjonowana religijnie, a także nie wspomina się nic o podstawie opodatkowania, ani stawce, co ze współczesnej perspektywy jest mocno kontrowersyjne i co więcej współcześnie byłoby uznane za poważne i dysfunkcyjne upośledzenie konstrukcji podatku.

W Księdze Ezdrasza w rozdziale 8, znajduje się opis odbudowy świątyni w Jerozolimie, a także towarzyszące temu czynności. W wersecie 24 opisany jest przypadek przyznania zwolnienia podatkowego, lub nawet bardziej daninowego, bo obejmującego podatek, daninę i cło, wszystkim pracownikom świątynnym. Według współczesnych zasad prawa podatkowego, tego typu działanie jest niedopuszczalne, ponieważ faworyzuje osoby fizyczne ze względu na miejsce wykonywania pracy i stoi w sprzeczności z zasadą równości i niedyskryminacji, należy jednak pamiętać, że w czasach starożytnych tendencje teokratyczne i silna pozycja społeczna osób sprawujących kult, stanowiły uzasadnienie dla tego typu działań. Co więcej, sam mechanizm funkcjonowania tego typu konstrukcji zachował się do współczesnych czasów chociaż z zdecydowanie łagodniejszym charakterze. W starożytnym Izraelu funkcjonowało opisane wyżej zwolnienie dla sprawujących kult, a we współczesnej

⁴ Główny czynnik jego pozytywnego odbioru to odnowa kultu religijnego, jednak radość nie musiała być oczywista.

⁵ Czyli uiszczenia podatku przez podatnika bez ingerencji poborcy lub organu.

Polsce preferuje się określone źródła dochodów jak np. dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, inna jest tylko motywacja stosowania tego typu mechanizmów.

W Księdze Przypowieści Salomona w rozdziale 29 na samym początku znajduje się fragment dotyczący rozsądnego i prawowitego postępowania. Znalazła się w nim również wzmianka o podatkach. „*Król państwo umacnia sprawiedliwością, niszczy je ten, kto podatkami uciska.*” Co warto odnotować, we wspomnianym fragmencie zestawiane są przeciwieństwa, oznacza to, że w zacytowanym fragmencie sprawiedliwość jest przeciwstawiona uciskowi fiskalnemu. Władca według tej dyrektywy postępowania powinien budować sprawiedliwy system podatkowy, bo tylko taki umacnia państwo i jego władzę. Jednocześnie dokonano potępienia fiskalizmu, nie mogło to być ujęte w sposób bardziej opisowy, jednak wskazuje to na fakt, że już w czasach Króla Salomona znane było zjawisko erozji bazy podatkowej i zdolności płatniczej podatników.

Jednocześnie w Starym Testamencie występuje bardzo dużo fragmentów łączących uiszczanie daniny z podległością np. wraz z podporządkowywaniem ludów Palestyny władzy Króla Dawida nakładana była na nie danina.

Obecnie najśłynniejszym fragmentem Biblii dotyczącym płacenia podatków, jest znajdujący się w nowym testamencie dialog Jezusa z faryzeuszami, co ważne został on ujęty w Ewangeliach Mateusza oraz Marka. Faryzeusze zapytali Jezusa czy należy płacić podatek Cezarowi i było to pytanie posiadające drugie dno polityczne. Ponieważ w istocie Cezar był po pierwsze uznawany za Boga, po drugie zaś za okupanta ziemi Izraela. Jezus odpowiedział, w sposób bardzo rozsądny i przemyślany. Wskazał na monetę i widniejący na niej wizerunek Cezara i podpis, a także stwierdził aby oddać Cezarowi co do niego należy, a Bogu co do niego. Tą odpowiedzią, wskazał, że należy płacić podatki władzy świeckiej, jednocześnie dokonał rozdziału osoby Cezara i Boga.

Warto też wskazać, na Rozdział 13 Listu do Rzymian, w wersety 6 i 7 potwierdzone zostały słowa Jezusa z Ewangelii, a także rozszerzone. We wspomnianym fragmencie, opisywane było jaki należy mieć stosunek do władzy świeckiej. „*Należy więc jej się poddać nie tylko ze względu na karę, ale ze względu na sumienie. Z tego samego też powodu płacicie podatki. Bo ci, którzy się tym zajmują, z woli Boga pełnią swój urząd. Oddajcie każdemu to, mu się należy: komu podatek - podatek, komu cło - cło, komu uległość - uległość, komu cześć - cześć.*” Pokazane zostało, że płacenie podatków nie jest wyłącznie kwestią majątkową, a również moralną. Co więcej, Biblia wskazuje na status urzędników aparatu skarbowego. Pokazuje ona, że tego rodzaju praca również jest wartościowa i nie powinna spotykać się z negatywnym odbiorem z samej swojej istoty.

Mając już omówione poszczególne fragmenty Biblii, można powiedzieć, że ogólny pogląd jaki występuje w odnośnie podatków należy określić jako bardzo ogólny i bardziej dyrektywny. Konstrukcję podatku i jego charakter chętniej omawia Stary Testament. Pokazane jest w nim, że podatki powinny być skonstruowane mądrze tj. tworzyć zobowiązanie możliwe do zapłaty i nie mające charakteru represyjnego dla podatnika. Jednocześnie widać wyraźnie, że podkreślany jest walor przekonania podatników o słuszności podatku. W nowym testamencie zaś, podkreśla się obowiązek płacenia podatku, a także słuszność istnienia opodatkowania i przymusu państwowego i służebnego wobec niego aparatu poboru.

Dokując porównania cech promowanych w Biblii i polskiego podatku dochodowego, należy mieć na uwadze to, że jest to porównanie poglądów ludzi żyjących w zupełnie innych czasach, o zupełnie innych doświadczeniach i biorących udział w znacznie odmiennym życiu gospodarczym i społecznym. Tego rodzaju zestawienie powinno służyć, za porównanie na zasadzie stymulacji intelektualnej i zastosowania nowej metody krytycznej oceny współczesnych rozwiązań. Wszelkie pomysły zmieniania obecnie funkcjonującej regulacji, z powodu ich niezgodności z poglądami wyrażonymi w Biblii stanowią ogromne uproszczenie i nadużycie, ponieważ nie są to rozwiązania konstruktywne, lecz w istocie swojego prymitywizmu i niedostosowania do współczesnych realiów destrukcyjne.

Pierwszym zarzutem odnośnie obecnie obowiązującego podatku dochodowego od osób fizycznych, byłoby obowiązywanie progresji, na podstawie fragmentów Biblii widać wyraźnie, że ludzie współcześni opisywanym w niej wydarzeniom nie znali koncepcji progresywności opodatkowania. W każdym fragmencie widać wyraźnie, że domyślnie występuje podatek o charakterze, według współczesnych kryteriów, liniowym.

Drugim zarzutem byłaby błędna metoda opodatkowania i to w swojej istocie czyli przedmiocie opodatkowania jakim jest dochód. Koncepcje wyrażone w Biblii, w swojej prostocie zbliżone są bardziej do podatku przychodowego, ewentualnie majątkowego. Oczywiście, jest to zarzut częściowo słuszny, bo ryczałtowe formy opodatkowania są nadal obecne w polskim systemie, co więcej, wraz ze zwiększeniem obciążeń podatkowych w ramach programu Nowy Polski Ład dla tzw. klasy średniej⁶ mogą przeżyć swój renesans.

Zboku rozważań o podatku dochodowym należy także wskazać, na to, że ludzie czasów biblijnych mogliby mieć duży szok porównując skalę obciążeń podatkowych w czasach im współczesnych, z tą obecną dzisiaj w Polsce. Należy tu wskazać podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, a także należności publicznoprawne takie

⁶ Rozumianej jako ludzie posiadający majątek, oszczędności, oraz rozporządzalny dochód pozwalający na utrzymanie rodziny i jednoczesną realizację spontanicznych zachcianek jak np. wyjazd wakacyjny bez uszczerbku dla domowego budżetu.

jak składki na ubezpieczenia społeczne, składka zdrowotna, a także coraz istotniejsze opłaty, które można nazwać daninami „pseudopodatkowymi” jak np. potocznie nazywany podatek cukrowy, a także podatek od małek, a także opłata reprograficzna. Zestawiając wymienione wcześniej daniny, z ciężarami opisanymi w Biblii⁷, w oczach mieszkańca starożytnej Palestyny obecny polski system podatkowy musiałby być uznany na skrajnie represyjny, a państwo za wybitnie fiskalne.

Oczywiście wszystkie te rozważania, mają charakter teoretyczny. Odpowiadając, na tytułowe pytanie, mieszkańcy starożytnej Palestyny, abstrahując od całej reszty współczesnego świata, na pewno byliby mocno zdziwieni i istnieje spore prawdopodobieństwo, że widząc, że podatek dochodowy od osób fizycznych, jest to jedynie jeden z wielu podatków, mogliby się odwołać do przytoczonego wcześniej fragmentu Księgi Przypowieści Salomona.

⁷ W Treści Biblii pojawia się danina, podatek i cło lub świadczenia osobiste.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Kierownik Katedry Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Podatek dochodowy od osób fizycznych – zmiana paradygmatu

1. Rozpoczęta w tym roku przez polityków (warte odnotowania) dyskusja na temat zmiany zasadniczej koncepcji podatku dochodowego od osób fizycznych jest wydarzeniem bez precedensu w całym minionym trzydziestoleciu. Przypomnę, że przez pierwsze dwa lata tzw. radykalnej transformacji ustrojowej (okres od 1990 do 1991 r.) obowiązywało formalnie stare, „socjalistyczne” opodatkowanie osób fizycznych; podatki te jednak były powszechnie lekceważone przez podmioty zobowiązane zwłaszcza tam, gdzie nie występował płatnik, a władza zawzięcie dewastowała wszystko co się da, w tym również bezpośrednie opodatkowanie osób fizycznych. Już w pierwszym roku owych eksperymentów załamały się z oczywistych przyczyn wpływy budżetowe, zresztą nie tylko z podatków obciążających te podmioty. Sabotowanie płacenia podatków było odpowiedzią na faktyczną i masową grabież majątku obywateli, a zwłaszcza oszczędności osób fizycznych, które zostały odebrane wszystkim podmiotom w wyniku zainicjowanej i sterowanej przez władzę wysokiej inflacji bez wprowadzenia jakichkolwiek środków zabezpieczających interesy deponentów, np. poprzez ustawową waloryzację depozytów.

Wrogość ówczesnej władzy w stosunku do ogółu obywateli oraz wszystkich sektorów gospodarki, w tym również gospodarki prywatnej w rolnictwie i poza rolnictwem, była czymś (pozornie) niepojętym i bezprecedensowym; jedyną analogię można znaleźć w Polsce w latach bezpośrednio po Drugiej Wojnie Światowej, gdy ówczesne władze z przyczyn ideologicznych niszczyły wtedy sektor prywatny, zwłaszcza w tzw. bitwie o handel (druga połowa lat czterdziestych zeszłego wieku). Wrogiem dla władzy w latach 1989-1991 był oczywiście cały sektor państwowy oraz spółdzielczy i zatrudnieni w nim pracownicy. Mimo nachalnej, trwającej do dziś propagandy, kryptocenzury oraz skutecznego eliminowania publicznego dyskursu wszystkich, którzy nie powtarzają obowiązujących bajeczek, od początku tej „transformacji” można było podejrzewać, że naczelnym celem ówczesnej polityki było „odprzemysłowienie” naszego kraju, masowa przecena aktywów, stworzenie masowego bezrobocia wysokokwalifikowanych robotników i zmuszenie ich poprzez powszechną i głęboką pauperyzację do emigracji zarobkowej (stara Europa już wtedy była

w stanie wchłonąć dowolną ilość biednych lecz chętnych do pracy białych emigrantów).

2. Niejako ukoronowaniem tej polityki była ówczesna koncepcja podatku dochodowego od osób fizycznych¹, który ostatecznie uchwalono w dniu 26 lipca 1991 r., a wszedł on w życie z dniem 1 stycznia 1992 r. Przypomnę jej podstawowe założenia:

- 1) wynagrodzenie ze stosunku pracy wypłacane przez pracodawców oraz renty i emerytury wypłacane przez organy rentowe były jednorazowo ubruttowione o kwotę, która miała pokryć miesięczną zaliczkę na ten podatek; miesiącem bazowym tego ubruttowienia były wynagrodzenia (wypłaty) za wrzesień 1991 r.,
- 2) następował skokowy i trwały wzrost kosztów wynagrodzeń (z perspektywy pracodawcy) o kwotę owego ubruttowienia,
- 3) jednocześnie likwidowano w tzw. sektorze uspołecznionym (podmioty państwowe i spółdzielcze) podatek od płac obciążający pracodawcę (20% funduszu płac), co części pracodawcom rekompensowało wzrost wydatków płaconych z tytułu ubruttowienia wynagrodzeń,
- 4) likwidowano podatek od wynagrodzeń (obciążający w tzw. sektorze uspołecznionym głównie dochody z tytułu umów o dzieło i umów zlecenie), podatek wyrównawczy oraz podatek dochodowy obciążający pozarolniczą a nawet częściowo rolniczą działalność gospodarczą o charakterze prywatnym,
- 5) w stosunku do przychodów z tytułu rent, emerytur i innych świadczeń z ubezpieczenia społecznego nowy podatek był (i jest do dziś) tylko z nazwy podatkiem dochodowym i w rzeczywistości jest podatkiem przychodowym (brak kosztów uzyskania przychodów),
- 6) w stosunku do wynagrodzeń ze stosunku pracy (we wszystkich sektorach gospodarki) podatek ten był (i jest do dziś) również tylko z nazwy podatkiem dochodowym, będąc w rzeczywistości podatkiem przychodowym a nawet majątkowym, przy czym w tym przypadku wprowadzono symboliczną formę kosztów uzyskania przychodów w formie zryczałtowanej kwotowo, będącej początkowo (co warto przypomnieć) równowartością biletu miesięcznego na wszystkie linie autobusowe w Warszawie,
- 7) w przypadku innego istotnego źródła przychodu w nowym podatku – przychodów z szeroko pojętej pozarolniczej działalności gospodarczej, wprowadzono rozwiązania będące „prawdziwym” podatkiem dochodowym, nota bene przy bardzo pojemnej definicji kosztów uzyskania przychodów,
- 8) nie wprowadzono rzeczywistego oraz istotnego z punktu widzenia obywateli minimum

¹ Projekt powstał w ówczesnym resorcie finansów w 1990 r. poprzez połączenie przepisów o podatku dochodowym obciążającym tzw. sektor nieuspołeczniony oraz niektóre przepisy o podatku od wynagrodzeń.

wolnego od podatku, które choć trochę łagodziłyby rażącą wręcz dyskryminację dochodów ze źródeł wymienionych w pkt 5) i 6),

- 9) stawki podatku miały formalnie charakter progresywny (20%, 30% i 40%), przy zachowaniu tylko jednej formy zryczałtowanej tego podatku, która była adresowana do przychodów działalności gospodarczej (tzw. karta podatkowa)²,
- 10) podatek ten nie obciążał przychodów z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych).

Reasumując: ogólna koncepcja tego podatku miała na celu relatywnie wyższe opodatkowanie dochodów ze stosunku pracy oraz najważniejszych świadczeń z ubezpieczenia i zabezpieczenia społecznego (rent i emerytur) oraz systemowe faworyzowanie dochodów z innych źródeł, w tym zwłaszcza z działalności gospodarczej (rolniczej i pozarolniczej).

Był to jednak model charakteryzujący się wysoką efektywnością fiskalną poprzez obowiązkowe wprowadzenie płatników, którzy obliczają, pobierają i płacą zaliczki na ten podatek przede wszystkim ze źródeł przychodów, o których mowa w pkt 5) i 6). Przez kolejne dziesięciolecia podatek ten był drugim w strukturze dochodów budżetowych źródłem wpływów: palmę pierwszeństwa ma podatek od towarów i usług.

3. Tym samym powstał swoisty paradygmat tego podatku, który mimo tysięcy zmian w treści przepisów prawa (nikt ich ilości dokładnie nie policzył), przetrwał kolejne trzydzieści lat – to bardzo długo. Jego treścią jest:

- 1) regresywny charakter podatku**, przez co należy rozumieć zmniejszającą się relację kwoty efektywnie płaconego zobowiązania podatkowego do dochodu podatników (nie przychodu), przy czym dochód ten należy rozumieć nie w sensie formalnym, tylko merytorycznym: jest to nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Jeśli w prawnopozytywnej wersji podatku dochodowego dochód z danego źródła opodatkowany jest w ten sposób, że podatnik nie może odliczyć od przychodu rzeczywistych kosztów uzyskania przychodów, czyli zobowiązanie podatkowe powstaje nawet wówczas, gdy występuje przychód ale nie występuje dochód, podatek ten staje się podatkiem majątkowym obciążającym poniesione wydatki,
- 2) dyskryminacyjny charakter podatku** w stosunku do niektórych źródeł przychodów (ze stosunku pracy, rent i emerytur): dyskryminacja w tym zakresie wynika wprost z przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie podatek ten ma szczególnie dyskryminacyjny charakter w stosunku do niskich dochodów, jeżeli dochody te idą

² Ryczałt od ewidencjonowanych przychodów z działalności gospodarczej został wprowadzony dopiero rok później.

w parze z niskimi przychodami: wraz ze wzrostem skumulowanych dochodów, które wiążą się z wysokimi przychodami, zmniejsza się relacja zobowiązania podatkowego do przychodu i zbliża nawet do zera. Wiąże się to również z nieporównywalnie większą możliwością ucieczki od opodatkowania podatników osiągających wysokie przychody oraz wysokie dochody; możliwości te są w istotnej części faktycznie wykorzystywane, a władze z reguły tolerowały i nadal tolerują ten proceder,

3) antypracowniczy charakter podatku: przychody i dochody uzyskane ze wszystkich form stosunku pracy są efektywnie opodatkowane, nawet gdy obiektywnie nie ma dochodu, a podatnik osiąga przychody z tego źródła. Lecz nie tylko: porównując obowiązujące w tym podatku zasady opodatkowania dochodu w związku ze świadczeniem usługi przez osobę fizyczną w zależności od tytułu prawnego uzyskanych z tego tytułu przychodów, relacje wysokości opodatkowania przedstawiają się w sposób następujący:

- a) najwyżej opodatkowany jest dochód w przypadku, gdy usługa jest wykonana na podstawie stosunku pracy,
- b) niżej opodatkowany jest dochód uzyskany na podstawie umowy zlecenia (o dzieło) – wyższe zryczałtowane koszty uzyskania przychodów oraz możliwość odliczenia rzeczywistych kosztów, jeśli ich kwota byłaby wyższa od ryczału,
- c) najniżej albo w ogóle nie opodatkowane dochody z działalności gospodarczej, gdzie podatnik nie tylko może uwzględnić poniesione z tego tytułu rzeczywiste koszty uzyskania przychodów, lecz również może ponieść stratę, którą może odjąć od przyszłych dochodów z tego źródła.

W przypadku tytułów prawnych, o których mowa w pkt a) i b), strata jako taka ex lege nie występuje, mimo że w sensie merytorycznym obiektywnie może mieć miejsce;

4) wewnętrzna asymetria zasad poboru podatku preferująca przychody z działalności gospodarczej: podatek od dochodów z działalności gospodarczej jest obliczany i wpłacany samodzielnie przez podatników, natomiast podatek od dochodów uzyskanych ze stosunku pracy oraz krajowych rent i emerytur oraz umów zlecenia (o dzieło) jest obliczany i pobierany przez płatników, co w znakomity sposób ogranicza możliwość ucieczki od opodatkowania.

4. Powyższy paradygmat tego podatku łączy wysoka efektywność fiskalna z wyjątkową wręcz niesprawiedliwością (nawet w sensie prawnym). Konieczność jego zasadniczej zmiany wynika z następujących przesłanek:

-
- dyskryminacja podatkowa dochodów ze stosunku pracy przy relatywnie niższym w stosunku do państw starej Europy poziomie przychodów z tego źródła pośrednio stymuluje masową emigrację zarobkową, która jest jedną z największych katastrof historycznych minionego trzydziestolecia; usunięcie wszystkich istotnych sprzeczności tej ustawy z Konstytucją RP, w tym zwłaszcza przepisów narzuconych zasadą równości: ta sama czynność podatnika z tytułu której uzyskuje on przychody, nie może być opodatkowana w różny sposób w zależności od tytułu prawnego łączącego podatnika z podmiotem zlecającym wykonanie tej czynności,
 - przekształcenie tego podatku z modelu regresywnego w proporcjonalny lub nawet progresywny w sensie materialnym.

Nowy paradygmat wiązać się będzie jednak z obniżeniem efektywności fiskalnej tego podatku, bo budżetowe skutki eliminacji degresji nie zrównoważą powstałych z tego tytułu ubytków we wpływach budżetowych.

Prof. dr hab. Paweł Borszowski,
Katedra Prawa Finansowego WPAiE UW
Sędzia NSA

Definicja kosztów uzyskania przychodów – konstrukcja i jej realizacja w orzecznictwie podatkowym

- konspekt-

1. Ustawodawca w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128) wprowadził przepis, którego normatywny kształt można zakwalifikować jako definicję legalną. Przy ustaleniu zakresu tej definicji należy w pierwszej kolejności uwzględnić obszar wyłączeń z tej definicji określony art. 23. W dalszej kolejności należy zbadać warunki, które normodawca wprowadził dla zakwalifikowania wydatków do tej kategorii pojęciowej.
2. Ustawodawca określił warunki pozwalające zakwalifikować wydatki do kosztów uzyskania przychodów odnosząc się de facto do pewnego skutku wcześniej podjętego i realizowanego zachowania przez podatnika. Ustalając zatem dany warunek należy także uwzględnić całokształt zachowania się danego podatnika. Przy czym w ramach tego odniesienia ustawowego do skutku, kwalifikacji w ramach kosztów będą podlegać zarówno te wydatki, które wiążą się bezpośrednio (są wyznaczone) przez ten skutek, jak również takie wydatki, które są wyznaczone poprzez celowe zachowanie się podatnika skierowane na osiągnięcie danego skutku.
3. Warunek dotyczący zachowania się podatnika kwalifikowany jako poniesienie kosztu. Istotne jest nie tylko samo poniesienie wydatku, ale jednocześnie już na tym etapie należy badać celowość poniesienia tego wydatku. Istotne staje się udokumentowanie ich poniesienia. Nie można zatem w tym przypadku poprzestać na wskazaniu „poniesionej kwoty kosztów na zasadzie domniemania” (Wyrok NSA z 30 marca 2021, II FSK 3079/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
4. Warunek dotyczący zachowania podatnika w celu osiągnięcia przychodów. Jest on różnie ujmowany w doktrynie i praktyce podatkowej. Wskazuje się wprost na warunek osiągnięcia przychodów, ale także akcentuje się celowość, co jest zapewne konsekwencją użycia wyrażenia „w celu”. Warunek ten jest spełniony m.in. poprzez

akcentowanie niezbędności wydatku dla danej działalności, jak choćby zakupu odzieży specjalistycznej (Wyrok NSA z 4 marca 2021, II FSK 2865/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

5. Warunek dotyczący podejmowania i realizowania działań dla zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów. Ocena zachowania podatnika jako spełniającego ten warunek powinna być dokonywana ze szczególnym uwzględnieniem różnych okoliczności w jakich to zachowanie jest realizowane, także poprzez uwzględnienie wcześniejszych okoliczności, czy ich zmian (Wyrok NSA z 22 stycznia 2020, II FSK 187/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
6. Związek z działalnością gospodarczą jest akcentowany wraz z pozostałymi warunkami wskazanymi w art. 22 ust. 1 ustawy z uwagi na rodzaj prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Należy podkreślić konieczność oceny danego wydatku z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej oraz warunku dotyczącego czynności skierowanych na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów (Wyrok NSA z 5 listopada 2020, II FSK 1784/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

dr Maria Supera-Markowska

Katedra Prawa Finansowego

WPIA UW

Opodatkowanie dochodu rodziny we współczesnych systemach podatkowych

Zagadnienie opodatkowania rodziny dotyczy kształtowania obciążenia podatkowego z uwzględnieniem sytuacji rodzinnej podatnika lub podatników, a podstawowe uzasadnienie dla poszukiwania rozwiązań w tym zakresie stanowią zasada sprawiedliwości podatkowej oraz konstytucyjnie gwarantowana w wielu porządkach prawnych ochrona i opieka nad rodziną ze strony Państwa.

Polityka podatkowa jest tylko jedną z polityk rozważanych w kontekście polityki (czy polityk) tzw. prorodzinnej (prorodzinnych), do której skłania rządy wielu krajów zwłaszcza obserwowany współcześnie spadek/niska stopa przyrostu naturalnego (jakkolwiek możliwe jest też działanie przeciwko nadmiernemu przyrostowi naturalnemu). Można przy tym zauważyć, iż niektóre kraje tzw. politykę prorodziną opierają na pomocy socjalnej dla najuboższych rodzin, inne stosują system dodatków rodzinnych czy też zasiłków macierzyńskich i wychowawczych, jeszcze inne próbują, przynajmniej deklaratywnie, wpływać na wzrost urodzeń przez politykę podatkową. Zaznaczyć przy tym należy, iż zagadnienie polityki prorodzinnej, w tym w kontekście podatkowym, często zawężane jest tylko do kwestii zwiększania stopy przyrostu naturalnego, podczas gdy przecież występują też rodziny bezdzielne (zarówno w związkach formalnych, jak i w związkach nieformalnych) czy też rodziny wielopokoleniowe (stąd też w niektórych systemach podatkowych – np. w systemie hiszpańskim – system opodatkowania dochodu rodziny uwzględnia jako członków rodziny zamieszkujących razem z podatnikiem/podatnikami ich wstępnych powyżej 65 roku życia lub dotkniętych niepełnosprawnością).

Zagadnienia związane z opodatkowaniem rodziny występują w obszarze różnych podatków; rozważania w referacie zostaną jednak skoncentrowane na kwestiach podatku dochodowego, w przypadku którego w polskim systemie problematyka rodziny pojawia się przede wszystkim w związku z instytucją wspólnego rozliczenia małżonków lub osób samotnie wychowujących dzieci oraz tzw. ulgi na dzieci. Z innych systemów podatkowych szczególna uwaga zostanie poświęcona systemowi hiszpańskiemu i występującej tam koncepcji dostosowania podatku do sytuacji osobistej i rodzinnej

podatnika (hiszp. *adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente*). W tym właśnie kontekście widoczne jest kluczowe zagadnienie problematyki opodatkowania rodziny związane z pytaniami:

- czy regulacje podatkowe dotyczące sytuacji rodzinnej podatnika powinny być traktowane jako podatkowe instrumenty funkcji stymulacyjnej?
- czy też w gruncie rzeczy istota problemu opodatkowania rodziny sprowadza się do prawidłowego ustalenia zdolności podatkowej (sprawiedliwej realizacji funkcji fiskalnej), co nie jest wręcz możliwe bez uwzględnienia sytuacji rodzinnej podatnika i wymaga właśnie *dostosowania podatku do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika* poprzez pewne szczególne zasady dotyczące ustalenia dochodu rodziny?

Problematyka ta wymaga też pewnej analizy co do możliwego wpływu podatków na rodzinę/kształtowanie rodziny; przede wszystkim jednak rozważania w referacie zostaną skoncentrowane na kwestii prawidłowego ustalania zdolności podatkowej rodziny we współczesnych systemach podatkowych, skonfrontowania koncepcji opodatkowania podatnika z opodatkowaniem jednostki rodzinnej oraz zagadnienia znaczenia i zakresu ulg w formie odliczeń od podatku dostępnych dla rodzin.

dr Jakub Chowaniec

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

Problematyka samozatrudnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych – czy nadszedł czas na wyodrębnienie nowego źródła przychodów?

Abstrakt

Problematyka samozatrudnienia na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi doniosłe i wielowątkowe zagadnienie, generujące istotne ryzyko podatkowe po stronie podatników i mogące prowadzić do erozji bazy podatkowej lub przynajmniej narażenia dochodów podatkowych na znaczące uszczuplenie. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego w trzecim kwartale 2019r. ¹ liczba osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą i niezatrudniająca innych pracowników w Polsce wyniosła aż 1,3 mln osób, co stanowiło 8% wszystkich pracujących. Oczywiście struktura przychodów jednoosobowych przedsiębiorstw jest zróżnicowana, dlatego że wiele z nich prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług lub dostawie towarów dla szerokiej gamy swoich klientów, biorąc na siebie ciężar i ryzyko tej działalności, niemniej z uwagi za skalę i zakres prowadzonych czynności rezygnuje z lub w ogóle nie potrzebuje zatrudniać pracowników. Należy również wskazać, że znacząca część tej grupy przedsiębiorców to osoby, które wykorzystują formalny reżim pozarolniczej działalności gospodarczej, w ramach której świadczą usługi na rzecz byłego (a nawet obecnego!) pracodawcy, często przedmiotowo pokrywające się z treścią świadczeń wykonywanych w oparciu o stosunek pracy lub inne pozapracownicze formy zatrudnienia. Skala tego procederu sprawia, że status prawnopodatkowy tej grupy podatników będzie przedmiotem rozważań w dalszej części wystąpienia.

Motywów, dla których byli pracownicy decydują się na zmianę formy zatrudnienia ze stosunku pracy na kontrakt w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest wiele – począwszy od korzystniejszej formy opodatkowania dochodów przekraczających określony pułap podstawy opodatkowania, przez korzystniejszą kalkulację innych danin publicznych

¹ Raport *Aktywność ekonomiczna ludności Polski III kwartał 2019 roku*, dostępny pod adresem: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-bezrobotni-bierni-zawodowo-wg-bael/aktywnosc-ekonomiczna-ludnosci-polski-iii-kwartał-2019-roku,4,35.html>, dostęp w dniu 05.07.2021 r.

(przykładowo: składek na ubezpieczenie społeczne lub składek na ubezpieczenie zdrowotne), kończąc na możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodu w wysokości wyższej niż ryczałtowe kwoty przewidziane w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f.². Co więcej na gruncie prawnym istnieje możliwość konstruowania bardziej elastycznej formuły współpracy z byłym pracodawcą. Zważywszy na przedmiot mojego wystąpienia oraz jego ograniczony czas nie będą one przedmiotem dalszych rozważań. Należy również podkreślić, że po stronie byłego pracodawcy mogą pojawić się określone oszczędności związane z kosztami zatrudnienia, chociaż zależą one od ostatecznej kalkulacji wynagrodzenia wynikającego z treści zawartej umowy. Wszelkie wyszczególnione preferencje stanowią istotną zachętę i motywację, aby oprzeć współpracę na warunkach wynikających z kontraktu B2B a nie standardowego modelu stosunku pracy.

Kompleksowa analiza preferencji, które wynikają z modelu samozatrudnienia, zostanie przedstawiona w publikacji pokonferencyjnej. Z drugiej strony należy wskazać, iż polski ustawodawca podatkowy podjął pewne działania mające na celu ograniczenie zjawiska samozatrudnienia, choćby poprzez dodanie art. 5b ust. 1 do u.p.d.o.f., który nie pozwala na uznanie za pozarolniczą działalność gospodarczą czynności, które spełniają konstytucyjne przesłanki stosunku pracy (nie klasyfikując jednakże tak wykonanych czynności automatycznie do żadnego innego źródła) lub art. 9a ust. 3 u.p.d.o.f., który wyłącza możliwość opodatkowania tzw. podatkiem liniowym (w oparciu o przepis art. 30c u.p.d.o.f.) w przypadku świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy usług tożsamyh z tymi, które były świadczone w oparciu o stosunek pracy lub spółdzielczy stosunek pracy. Normy prawne wynikające z tych przepisów nie są jednak skuteczne, gdyż w praktyce bardzo łatwo ukształtować stosunek prawny w taki sposób, aby nie naruszał on przedmiotowych przepisów a jednocześnie wciąż spełniał przesłanki samozatrudnienia.

Biorąc pod uwagę doniosłość problemu samozatrudnienia w polskich realiach społeczno-gospodarczych, brak skuteczności w ograniczaniu skali tego zjawiska oraz niejednoznaczną jego ocenę oraz problem w kwalifikowalności przychodu z tego typu aktywności ekonomicznej podatnika do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza lub alternatywnych źródeł (stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście), powstaje pytanie: czy nie jest zasadnym wyszczególnienie odrębnego źródła przychodu na gruncie u.p.d.o.f., w ramach którego można by opodatkować dochód samozatrudnionego podatnika? Odpowiedź na nie nie jest jednoznaczna a doświadczenia innych państw, które spotykają się z tym samym problemem, z pewnością mogą stanowić punkt odniesienia.

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128).

dr Andrzej Dmowski

„Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych w podatkach dochodowych”

Wstęp

Procesy oraz zdarzenia restrukturyzacyjne stanowią istotną część uregulowania przepisów odnośnie podatków dochodowych. Prawo podatkowe w Polsce ewoluowało w sposób naturalny wraz z rozwojem oraz dostosowywaniem się do zachodzących zmian gospodarczych w okresie zmian ustrojowych, w szczególności w zakresie przejścia na gospodarkę rynkową. Jednym z hamulców tych zmian było niedostosowanie prawa do nowych warunków ekonomicznych, co stało się jednym z pierwszych kluczowych aspektów przeprowadzania zmian w przepisach prawa. Efektem tych ewolucji, przyspieszonym dodatkowo w procesie harmonizacji prawa europejskiego, były równoległe zmiany w zakresie podatków dochodowych, z wyszczególnieniem modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych.

Bez wątplenia działania restrukturyzacyjne w spółkach prawa handlowego mogą przybierać formę dość złożonych procesów wymagających kompleksowego spojrzenia prawnego i prawno-podatkowego. Pomimo jednak złożoności procesów restrukturyzacyjnych, przedsiębiorcy oraz udziałowcy spółek decydują się na niego. Jakie mogą być przyczyny powyższego?

Główne przyczyny dotyczą dwóch aspektów: ekonomicznego oraz prawnego. Aspekt ekonomiczny wiąże się przede wszystkim z doбором odpowiedniej strategii dążącej do ciągłego rozwoju podmiotu, a ta może być różna w zależności od zmian zachodzących na rynku, na którym dany podmiot działa. Restrukturyzacja, definiowana m.in. jako podziały albo przekształcenia danych podmiotów mogą być również związane z ich rozwojem. Przykładowo, z jednej spółki może zostać wydzielona odrębna, która przejmie część funkcji i zadań tej pierwszej, aby doprowadzić do optymalizacji pracy oraz skupienia się na poszczególnych zadaniach w ramach prowadzonej działalności.

Powyższe łączy się pośrednio również z aspektem prawnym – przede wszystkim pod względem opodatkowania. Może dojść do sytuacji, gdy forma prawna, będąca optymalną i zyskową na początku prowadzenia danej działalności, w dalszej perspektywie stanie się nieoptymalna. Należy mieć również na względzie, że prawo także ulega zmianom, czasami dość niespodziewanie. Inną sytuacją, która może prowadzić do podjęcia decyzji

o restrukturyzacji, jest wprowadzenie nowego sposobu opodatkowania danej formy prawnej. Przykładem powyższego są niedawne zmiany dotyczące opodatkowania spółek komandytowych¹ podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Pod względem rodzaju transakcji dokonywanych celem przeprowadzenia restrukturyzacji, „procesy restrukturyzacyjne można podzielić na następujące główne grupy:

- połączenia i podziały,
- przekształcenia,
- likwidacje,
- zbycie (sprzedaż bądź aport) części lub całości majątku.”².

Mając na względzie powyższy podział, procesy restrukturyzacyjne zostały unormowane w Kodeksie spółek handlowych³. Ogólne informacje dotyczące łączenia spółek zawiera art. 491⁴ KSH. Z kolei art. 492 § 1⁵ KSH dodaje, że połączenie może być dokonane na dwa sposoby, tj.: połączenie przez przejęcie lub przez zawiązanie nowego podmiotu. Dalsze przepisy doprecyzowują powyższe kwestie, regulując m. in. łączenie spółek kapitałowych czy transgraniczne łączenie spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej, przy czym każdemu z powyższych zagadnień jest poświęcony oddzielny rozdział KSH. O podziale spółek jest mowa w Dziale II Tytułu IV KSH. Art. 528⁶ KSH mówi o podziałach spółek

¹ M.in. zmiany te zostały wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r., poz. 2123.

² K. Klimkiewicz-Deplano, Restrukturyzacje spółek kapitałowych - zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat, PP 2011, nr 10, s. 23-31.

³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm.), zwana dalej: KSH.

⁴ Art. 491 KSH

§ 1. Spółki kapitałowe mogą się łączyć między sobą oraz ze spółkami osobowymi; spółka osobowa nie może jednakże być spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną.

§ 1¹. Spółka kapitałowa oraz spółka komandytowo-akcyjna mogą łączyć się ze spółką zagraniczną, o której mowa w art. 2 pkt 1 dyrektywy 2005/56/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2005, str. 1), utworzoną zgodnie z prawem państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i mającą siedzibę statutową, zarząd główny lub główny zakład na terenie Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym (połączenie transgraniczne). Spółka komandytowo-akcyjna nie może jednakże być spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną.

§ 2. Spółki osobowe mogą się łączyć między sobą tylko przez zawiązanie spółki kapitałowej.

§ 3. Nie może się łączyć spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.

⁵ Art. 492 KSH

1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca przynajmniej w całości pokrywa (łączenie się przez przejęcie);

2) przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki (łączenie się przez zawiązanie nowej spółki).

⁶ Art. 528 KSH

§ 1. Spółkę kapitałową można podzielić na dwie albo więcej spółek kapitałowych. Nie jest dopuszczalny podział spółki akcyjnej, jeżeli kapitał zakładowy nie został pokryty w całości.

§ 2. Spółka osobowa nie podlega podziałowi.

§ 3. Nie może być dzielona spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.

kapitałowych na dwa lub więcej innych spółek kapitałowych. Art. 529 § 1⁷ KSH przedstawia cztery sposoby dokonania podziału. O przekształcaniu spółek traktuje Dział III Tytułu IV KSH. Art. 551⁸ dotyczy ogólnych reguł przekształcenia spółek. Likwidacje spółek również zostały omówione w KSH w działach poświęconych poszczególnym spółkom. Należy też zwrócić uwagę, iż nie każdy dział KSH dotyczący danej spółki posiada odrębne przepisy w zakresie jej likwidacji⁹.

Regulacje prawa unijnego w zakresie zdarzeń restrukturyzacyjnych.

Unormowanie procesów restrukturyzacyjnych stanowi również podstawę zainteresowania prawa unijnego. Regulacje odnoszące się do procesów reorganizacyjnych spółek, w ujęciu szerokim – przedsiębiorców, w państwach członkowskich Unii Europejskiej charakteryzują się zasadniczymi różnicami w zakresie katalogu dopuszczalnych transformacji oraz procedury, na podstawie których procesy te przebiegają. Wynika to z faktu, że regulacje harmonizujące wprowadzane są najczęściej za pomocą dyrektyw a nie rozporządzeń. Pozwala to w wielu przypadkach na powstawanie rozbieżności w ustawodawstwie

⁷ Art. 529 KSH

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie);
- 2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek);
- 3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki);
- 4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

⁸ Art. 551 KSH

- § 1. Spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą).
- § 2. Spółka cywilna może być przekształcona w spółkę handlową, inną niż spółka jawna. Przepis ten nie narusza przepisów art. 26 § 4-6.
- § 3. Do przekształcenia, o którym mowa w § 2 zdanie pierwsze, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółki jawnej w inną spółkę handlową, z tym że do skutków przekształcenia stosuje się art. 26 § 5.
- § 4. Nie może być przekształcana spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.
- § 5. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086) - (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą) (przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową).

⁹ Regulacje dot. likwidacji spółek na tle KSH, odpowiednio:

1. likwidacji spółki jawnej zostały poświęcone art. 67 – 85 KSH (Tytuł II, Dział I, Rozdział 5 KSH), zaś rozwiązaniu spółki i wystąpieniu wspólnika art. 58 – 66 KSH (Tytuł II, Dział I, Rozdział 4 KSH),
2. niektóre kwestie związane z rozwiązaniem spółki partnerskiej zostały uregulowane w art. 98 – 101 KSH, natomiast poprzez odwołanie zawarte w art. 89 oraz w art. 99 § 1 KSH, w kwestiach nieuregulowanych w przepisach dotyczących spółki partnerskiej, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące spółki jawnej,
3. w przepisach dotyczących spółki komandytowej nie została uregulowana kwestia jej likwidacji, natomiast – podobnie, jak w przypadku przepisów dotyczących spółki partnerskiej – KSH przewiduje odesłanie do odpowiednich przepisów dotyczących spółki jawnej; odesłanie znajduje się w art. 103 KSH (§ 2 dotyczy spółki komandytowej, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy),
4. art. 150 KSH – dotyczący likwidacji spółki komandytowo – akcyjnej – odsyła w § 1 do przepisów dotyczących likwidacji spółki akcyjnej (jeżeli przepisy Tytułu II Działu IV KSH, czyli dotyczącego spółki komandytowo – akcyjnej, nie stanowią inaczej); §. 2 powyższego przepisu stwierdza zaś, iż likwidatorami są komplementariusze mający prawo prowadzenia spraw spółki, chyba że statut lub uchwała walnego zgromadzenia, powzięta za zgodą wszystkich komplementariuszy, stanowi inaczej,
5. likwidacji i rozwiązaniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poświęcony jest Rozdział 6 Tytułu III Działu I KSH, tj. art. 270 – 290 KSH,
6. likwidacji i rozwiązaniu spółki akcyjnej poświęcony jest Rozdział 7 Tytułu III Działu II KSH, tj. art. 459 – 478 KSH.

wewnętrznych różnych krajów członkowskich. Co więcej, regulacje wspólnotowe skupiają się przeważnie na problematyce spółek kapitałowych, z wyszczególnieniem spółek akcyjnych. Prawodawca krajowy posiada zatem znacznie większą swobodę w odniesieniu do innych typów spółek.

W trakcie rozwoju Unii Europejskiej jej głównym zamysłem od zawsze była harmonizacja oraz tworzenie wspólnego rynku ekonomicznego, konkurencyjnego wobec rynku światowego i pozbawionego wewnętrznych barier. Już w latach 90-tych uznano, że jedną z tych barier była kwestia nierównego traktowania transakcji restrukturyzacyjnych, rozumianych jako połączenia, przekształcenia, aporty, podziały ect. spółek. Dysproporcja była tym wyraźniejsza, gdy spojrzano na różnice pomiędzy transakcjami zawieranymi pomiędzy spółkami znajdującymi się w tym samym państwie członkowskim a transakcjami transgranicznymi. Stanowiło to istotny problem nie tylko w kwestii budowania wspólnego rynku, ale również produktywności i konkurencyjności europejskich spółek w porównaniu do spółek na rynkach światowych. Brak jest jednak do dnia dzisiejszego generalnych regulacji transformacji spółek w ustawodawstwie unijnym. „(...) *pierwotna regulacja zawarta w kodeksie spółek handlowych została oparta na dyrektywach unijnych. W zakresie łączenia się była to trzecia dyrektywa Rady z 9.10.1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu, dotycząca łączenia się spółek akcyjnych (78/855/EWG). Natomiast w zakresie podziału była to szósta dyrektywa Rady z 17.12.1982 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu dotycząca podziału spółek akcyjnych (82/891/EWG)*”¹⁰.

W celu zapewnienia harmonizacji w podejściu do kwestii restrukturyzacyjnych stosowane są obecnie m.in. następujące przepisy unijne:

- Dyrektywa Rady 2008/7/WE¹¹;
- Dyrektywa 2017/1132¹²;
- Dyrektywa MR¹³;

¹⁰ A. Kidyba, A. J. Witosz, A. Witosz, Rozdział 3 Założenia legislacyjne regulacji prawnej transformacji w Kodeksie Spółek Handlowych [w:] A. Kidyba, A. J. Witosz, A. Witosz, Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych, Warszawa 2019.

¹¹ Dyrektywa Rady 2008/7/WE - Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. U. UE. L. z 2008 r. Nr 46, str. 11 z późn. zm.) – zwana dalej: Dyrektywa Rady 2008/7/WE; zastępująca pierwotną dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. (Dz. U. UE. L. z 1969 r. Nr 249, str. 25 z późn. zm.).

¹² Dyrektywa 2017/1132 - Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek (Dz. U. UE. L. z 2017 r. Nr 169, str. 46 z późn. zm.), zwana dalej: Dyrektywa 2017/1132; zmieniona Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. (Dz. U. UE. L. z 2019 r. Nr 321, str. 1 z późn. zm.). Dodany został Tytuł II „Przekształcenia, połączenia i podziały spółek kapitałowych”.

¹³ Dyrektywa MR - Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. U. UE. L. z 2009 r. Nr 310, str. 34 z późn. zm.), zwana dalej: Dyrektywa MR; zastępująca pierwotną dyrektywę Rady 90/434/EWG.

Zakres Dyrektywy Rady 2008/7/WE wyznaczony jest operacjami, które mogą być opodatkowane w państwach członkowskich podatkiem kapitałowym. Na celu ma, przede wszystkim, ujednoczenie prawodawstwa państw członkowskich, aby wyeliminować elementy, które mogłyby zakłócić konkurencyjność oraz swobodny przepływ kapitału. Dyrektywa wymienia przy tym enumeratywnie jakie operacje uznawane są za wkład kapitałowy podlegający opodatkowaniu¹⁴. Jednocześnie zaś wskazano również jakie działania restrukturyzacyjne nie są uważane, na użytek Dyrektywy 2008/7/WE, za wkłady kapitałowe¹⁵. Podatkowi kapitałowemu nie podlegają również przeniesienia do spółki kapitałowej wszystkich aktywów i pasywów innej spółki kapitałowej będącej w pełni własnością tej spółki¹⁶. Przepisy Dyrektywy Rady 2008/7/WE zostały transponowane w przepisach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁷, tak więc nie będą stanowiły przedmiotu dalszych rozważań niniejszego artykułu. Stanowią one jednak na tyle istotny element unijnego prawa dotyczącego restrukturyzacji spółek, że autor uznał za istotne wspomnienie o nich w niniejszej pracy.

Dyrektywa 2017/1132 obejmuje swoim zakresem, po zmianach z dnia 27 listopada 2019 r., trzy zagadnienia transformacji spółek. Najszerze zastosowanie znajduje kwestia transgranicznego połączenia spółek, gdyż obejmuje swoim zakresem nie tylko spółki kapitałowe, ale również komandytowo-akcyjne. Polskie prawo jest w tej kwestii

¹⁴ Art. 3 Dyrektywy Rady 2008/7/WE

Operacje uznawane są za wkład kapitałowy podlegający opodatkowaniu:

- a) utworzenie spółki kapitałowej;
- b) przekształcenie spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która nie jest spółką kapitałową, w spółkę kapitałową;
- c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;
- d) podwyższenie majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki;
- e) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim;
- f) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki kapitałowej, której centrum rzeczywistego zarządzania znajduje się w państwie trzecim;
- g) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;
- h) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki;
- i) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;
- j) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem, że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki.

¹⁵ Art. 4 ust. 1 Dyrektywy Rady 2008/7/WE

Działania restrukturyzacyjne nie są uważane za wkłady kapitałowe:

- a) przeniesienie przez jedną lub kilka spółek kapitałowych wszystkich ich aktywów i pasywów, lub jednego bądź więcej oddziałów do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją, pod warunkiem, że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej;
- b) przejęcie przez spółkę kapitałową, która jest w trakcie tworzenia lub już istnieje, udziałów dających większość głosów w innej spółce kapitałowej, pod warunkiem, że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej pierwszej spółki. W przypadku gdy większość praw głosu uzyskuje się za pomocą co najmniej dwóch operacji, za działania restrukturyzacyjne uznaje się wyłącznie operację, w której uzyskano większość praw głosu, i wszelkie kolejne operacje.

¹⁶ Art. 5 ust. 1 lit. e w zw. z art. 4 ust. 1 Dyrektywy Rady 2008/7/WE

¹⁷ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 815 z późn. zm.).

niemalże tożsame z przepisami unijnymi. Pozostałe kwestie dotyczą łączenia i podziału, ale wyłącznie spółek akcyjnych. Polskie przepisy stanowią więc znaczne rozbudowanie regulacji w odniesieniu do przepisów unijnych, gdyż obejmują również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz, w ograniczony sposób, spółki osobowe. „Podstawowe założenia dyrektywy 2017/1132 nie różnią się przy tym od rozwiązań uprzednio obowiązujących i wcześniejsze uwagi pozostają aktualne. Tak jest na przykład w odniesieniu do podziału przez wydzielenie, który w dalszym ciągu jest traktowany w prawie wspólnotowym jako „inna czynność traktowana jako podział”, choć ze zbliżonym reżimem prawnym ustalonym w drodze odesłania (art. 159 dyrektywy 2017/1132)”¹⁸.

Zakres Dyrektywy MR obejmuje nie tylko restrukturyzacje, które powodują zniknięcie dotychczasowych podmiotów poprzez połączenie i podziały, ale również te, które nie wywołują utraty bytu prawnego jak np. przy podziale przez wydzielenie czy wymianie udziałów. Należy podkreślić jednak, że dotyczy to wyłącznie transakcji transgranicznych, czyli odbywających się pomiędzy spółkami istniejącymi w przynajmniej dwóch państwach członkowskich. Brak jest jednak przeciwwskazań, aby regulacje wewnętrzne państw dostosowały się do rozwiązań zawartych w Dyrektywie MR¹⁹.

Wpływ przepisów unijnych na zmiany w opodatkowaniu reorganizacji spółek – wymiana udziałów

Dostosowanie polskich przepisów krajowych do rozwiązań unijnych nie należało jednak do zadań prostych. Przykładem tego są regulacje w zakresie wymiany udziałów. Pierwotna treść art. 12 ust. 4d ustawy o CIT²⁰ powodowała, iż przepis ten był kompletnie niezgodny z obowiązującą wtedy dyrektywą 90/434/EWG²¹. Wynikało z niego bowiem, że warunkiem wyłączenia z przychodów podatkowych wartości udziałów w spółce zbywającej i nabywającej (tj. spółki, której udziały/akcje są przedmiotem wymiany) było podleganie w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Dyrektywa 90/434/EWG nie stawiała jednak wobec spółki nabywanej warunku terytorialnego²². Dodatkowo przepisy unijne wymagały od „spółki nabywanej” aby posiadała jedną z form wymienionych w załączniku do dyrektywy, była uznawana za rezydenta w tym państwie członkowskim, nie będąc jednocześnie

¹⁸ A. Kidyba, A. J. Witosz, A. Witosz, Rozdział 3 Założenia legislacyjne regulacji prawnej transformacji w Kodeksie Spółek Handlowych [w:] A. Kidyba, A. J. Witosz, A. Witosz, Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych, Warszawa 2019.

¹⁹ Por. Wyrok TS z 17.07.1997 r., C-28/95, A. LEUR-BLOEM v. INSPECTEUR DER BELASTINGDIENST/ONDERNEMINGEN AMSTERDAM 2, ECR 1997

²⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.), zwana dalej: Ustawa o CIT.

²¹ Dyrektywa Rady 90/434/EWG - Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. (Dz. U. UE. L. z 1990 r. Nr 225, str. 1 z późn. zm.), zwana dalej: Dyrektywa Rady 90/434/EWG.

²² Art. 8 Dyrektywy 90/434/EWG

rezydentem spoza UE i podlegała jednemu z podatków, bez możliwości wyboru lub wyłączenia²³. Redakcja tego przepisu - art. 12 ust. 4d²⁴ - została skorygowana ustawą nowelizacyjną z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589) i nadawała nowe brzmienie²⁵. Dostosowano przy tym również brzmienie przepisów do Dyrektywy 2005/19/WE²⁶, rozszerzając definicję wymiany udziałów, jak w opisanym powyżej punkcie b. Warty podkreślenia jest fakt, że do tego momentu przepisy krajowe naruszały bezpośrednio art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym²⁷, poprzez nieuwzględnienie wobec państw członkowskich EOG takich samych warunków jak wobec państw członkowskich UE. Przepis ten nowelizowano z uwagi na to, że jego pierwotne brzmienie ograniczało neutralność podatkową takiej czynności:

- a) tylko do sytuacji kiedy spółka uzyskiwała bezwzględną większość praw głosu w spółce
- b) tylko do spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

Kolejną nowelizację przepis przeszedł 1 stycznia 2011 r. w celu lepszego ujednoczenia brzmienia względem regulacji unijnych, w szczególności zaś art. 2 lit. d Dyrektywy MR²⁸. Efektem tych zmian była rezygnacja z pojęcia „spółki zbywającej” i zastąpienie jej terminem „udziałowcy (akcjonariusze)”. Enigmatycznie jednak uznano warunek rezydencji w UE i EOG jako kierowany w stronę „podmiotów biorących udział w tej transakcji”. *„Zgodnie z nakazem wykładni prounijnej trzeba uznać, że do podmiotów tych nie należy akcjonariusz - treść dyrektywy 2009/133/WE uzasadnia pogląd, że warunek ten go nie dotyczy”*²⁹.

²³ Art. 3 Dyrektywy 90/434/EWG

²⁴ Art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.) w brzmieniu z 1 stycznia 2007 r.

²⁵ Art. 12 ust. 4d ustawy o CIT

„W przypadku podatników dokonujących zbycia udziałów (akcji) jednej spółki kapitałowej innej spółce kapitałowej, jeżeli spółka nabywająca oraz spółka zbywająca (obejmująca), podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania oraz w zamian za zbywane udziały (akcje) spółka zbywająca otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej albo otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10 % wartości nominalnej otrzymanych udziałów (akcji) lub - w przypadku braku wartości nominalnej - wartości rynkowej tych udziałów (akcji), a także jeżeli w wyniku nabycia udziałów (akcji):

*a) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, albo
b) spółka posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce - do przychodów nie zalicza się wartości otrzymanych udziałów (akcji) w spółce zbywającej i w spółce nabywającej.”*

²⁶ Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. U. UE. L. z 2005 r. Nr 58, str. 19 z późn. zm.).

²⁷ (Dz. U. UE. L. z 1994 r. Nr 1, str. 3 z późn. zm.).

²⁸ „wniesienie aktywów” oznacza czynność, w wyniku której spółka nieulegająca likwidacji przekazuje, jeden, kilka lub wszystkie swoje oddziały innej spółce, w zamian za przekazanie papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej przekaz”.

²⁹ H. Filipczyk, A. Zalasirski, 2.3. Zmiany w opodatkowaniu reorganizacji spółek (dyrektywa 90/434/EWG) [w:] Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasirski-Sulecki, A. Zalasirski, Warszawa 2016.

Warto zauważyć, że zmiana jaka została dokonana wskutek powyższej nowelizacji doprecyzowała kryteria jakie powinny spełniać wszystkie podmioty zaangażowane w transakcję wymiany udziałów, tj. spółka nabywająca, spółka nabywana oraz akcjonariusze (udziałowcy) spółki nabywanej. Każdy z tych podmiotów powinien podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do EOG.

Co istotniejsze nowelizacja ta wprowadziła również przepisy odnoszące się do wymiany udziałów do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku akcjonariusza wnoszącego udziały w spółce nabywanej do spółki nabywającej³⁰. Pod wpływem orzecznictwa sądów administracyjnych zwrócono bowiem słusznie uwagę, że akcjonariuszem może być również osoba fizyczna. *„Wniesienie przez akcjonariusza będącego osobą fizyczną posiadanych przez niego udziałów w spółce akcyjnej z siedzibą w Polsce (dające prawo do więcej niż 51 % głosów) do spółki kapitałowej mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim UE, w zamian za udziały tej spółki kapitałowej, jest operacją wymiany udziałów, która objęta jest zakresem przedmiotowym dyrektywy 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego”³¹.*

Przepis ten podlegał dalszym zmianom. Najpierw z dniem 1 stycznia 2014 r. zmianie uległ zwrot „udziałowcy (akcjonariusze)” na „wspólnicy” a od 1 stycznia 2015 r. na „wspólnik”. Jednocześnie dodany został art. 12 ust. 12 Ustawy o CIT oraz art. 24 ust. 8c Ustawy o PIT³² brzmiący: *„Przepis ust. 4d stosuje się również w przypadku dokonania więcej niż jednej transakcji nabycia udziałów (akcji), przeprowadzonych w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie”.* Treść artykułu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych była tożsama. Nie należy jednak tego przepisu odczytywać jakoby transakcje te musiały być dokonane przez jednego wspólnika, gdyż dyrektywa MR podobnego warunku nie ustanawia³³.

Zmiana ta okazała się problematyczna dla podatników, gdyż organy podatkowe zaczęły kwestionować transakcje w których zaangażowane były więcej niż jednej podmiot (wspólnik) zbywający udziały. Doprowadziło to do licznych sporów przed sądami administracyjnymi.

³⁰ Art. 24 ust. 8a i 8b Ustawy o PIT.

³¹ Wyrok NSA z 15.06.2011 r., nr sygn. II FSK 208/10, Wyrok NSA z 30.04.2014 r., nr sygn. II FSK 1252/12

³² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128), zwana dalej: Ustawa o PIT.

³³ Za taką interpretacją świadczy m. in. wyrok Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408.

Poniższe przykłady orzeczeń³⁴ wskazują, że sądu odmawiały przyznania racji organom podatkowym³⁵. „*Na tle art. 12 ust. 4d i ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w którym mowa o „wspólniku”, a nie „wspólnikach”, należy przyjąć, że przepis ten może dotyczyć nabycia udziałów od kilku wspólników w ramach kilku transakcji, a nie nabycia od jednego wspólnika w ramach transakcji z nim zawieranych.*”³⁶. Dodatkowo, ukształtowała się linia orzecznicza wskazująca, iż „*za nieuprawniony i wadliwy uznać należy pogląd, że zastosowanie przez ustawodawcę w art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036) zwrotu „spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały”, a więc liczby pojedynczej w odniesieniu do „wspólnika” oznacza, że transakcja spełniająca wskazane w tym przepisie warunki dotyczyć może nabycia udziałów od jednego wspólnika w ramach kilku transakcji, a nie nabycia udziałów od kilku wspólników w ramach transakcji z nimi zawieranych.*”³⁷.

Przytoczone orzeczenia jasno wskazują, że zmiana jaka została dokonana w brzmieniu art. 12 ust 4d ustawy o CIT przysporzyła podatnikom jedynie problemów. Efektem linii orzeczniczej powstałej w tym zakresie było wydanie w dniu 7 maja 2021 r. przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej w sprawie stosowania przepisów o podatku dochodowym regulujących transakcje wymiany udziałów (akcji)³⁸. W interpretacji tej Minister Finansów stwierdził, że „*uwzględniając stanowisko prezentowane w judykaturze należy zatem przyjąć za prawidłową taką interpretację przepisów art. 24 ust. 8a–8c ustawy PIT oraz art. 12 ust. 4d, 11 i 12 ustawy CIT, która dopuszcza ich stosowanie również w modelu, w którym większość głosów w spółce nabywanej jest uzyskiwana przez spółkę nabywającą w wyniku nabycia udziałów (akcji) w tej spółce od większej liczby udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki w drodze odrębnych transakcji zawartych w okresie 6 miesięcy*”. Kończy to zatem ponad pięcioletni okres sporów podatników z organami podatkowymi.

Modyfikacji w tym samym czasie uległ również art. 12 ust. 11 Ustawy o CIT. Początkowo po zmianie z 1 stycznia 2011 r. przepis wskazywał, że w przypadku nabycia przez nierezydenta w Polsce, ust. 4d stosuje się wyłącznie, jeżeli jest on podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do ustawy, lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie

³⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2020 r. II FSK 399/18

³⁵ „*Mimo obecnego użycia przez ustawodawcę w przepisie art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych określenia „wspólnik” w liczbie pojedynczej, z jego treści wynika, iż cel w postaci uzyskania większości głosów w spółce, której udziały (akcje) są wnoszone, może być osiągnięty w postaci kilku transakcji, oddzielonych od siebie czasowo w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy. Zarówno wykładnia językowa, jak i celowościowa art. 12 ust. 4d ustawy wskazuje na dopuszczenie przez ustawodawcę sytuacji, gdy uzyskanie przez spółkę nabywającą większość głosów w innej spółce jest wynikiem jednoczesnego działania kilku osób - udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki. Przepis art. 12 ust. 12 ustawy o liczbie wspólników nie stanowi, natomiast w art. 12 ust. 4d ustawy mowa jest o kategorii adresatów tej regulacji prawnej - określonej jako „wspólnik”.*”

³⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 czerwca 2018 r. II FSK 1722/16.

³⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r. III SA/Wa 1280/17.

³⁸ Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 maja 2021 r. poz. 76.

Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Wcześniej wyjątek dotyczył wyłącznie podmiotów wymienionych w załączniku nr 3. Nowelizacja z 1 stycznia 2014 r. wykluczyła element nieposiadania polskiej rezydencji podatkowej, natomiast nowelizacja z 1 stycznia 2015 r. dostosowała brzmienie tego przepisu do wyglądu jaki znamy obecnie³⁹. Co najciekawsze, ostatni warunek nie znajduje swojego odpowiednika w Dyrektywie MR, jest zatem z nią niezgodny. Analogicznym zmianom podlegał art. 24 ust. 8b Ustawy o PIT.

Podział spółek oraz jego konsekwencje podatkowe

Podział spółek kapitałowych na gruncie przepisów krajowych jest co do zasady neutralny podatkowo dla spółki dzielonej i dla spółki przejmującej bądź nowo zawiązanej w konsekwencji podziału. Co prawda zależy od sposobu dokonywania podziału, a mianowicie czy jest to podział przez wydzielenie, czy na przykład podział przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jednak niekiedy czynności podziału mogą wywołać obowiązek wykazania przychodu do opodatkowania.

W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt. 3e, 3f ustawy o CIT do przychodów nie zaliczamy: „3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonym na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;” Natomiast regulacje dotyczące kwalifikacji kosztów mamy zawarte w art. 12 ust. 1 pkt. 8b⁴⁰ ustawy o CIT.

³⁹ „Przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli:

1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej;”

⁴⁰ „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio”

Historycznie, zasada neutralności była uregulowana w art. 10 ust. 2⁴¹ ustawy o CIT, przepis został jednak uchylony w 2017 roku. Przedmiotowa zmiana została skorelowana z wprowadzeniem nowego źródła przychodu do podatku dochodowego od osób prawnych – zysków kapitałowych⁴². Nowa regulacja nastrocza dużo więcej wątpliwości interpretacyjnych w zakresie neutralności podatkowej zdarzeń restrukturyzacyjnych⁴³.

Kolejnym zagadnieniem podatkowym, o którym warto wspomnieć, jest regulacja o przeciwdziałaniu wykorzystania procesów podziału do unikania opodatkowania. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych znajduje się tzw. „klauzula antyabuzywna” Art. 12 ust. 13 *„Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.”*

Opodatkowanie dopłat przy podziale spółek

Jak już zostało wspomniane wcześniej, rodzaje podziałów spółek zostały określone w art. 529 § 1 KSH. Natomiast kwestia dopłat związanych z podziałem spółek została uregulowana w § 3⁴⁴ powyższego artykułu. Czy powyższa sytuacja może powodować powstanie przychodu podatkowego? Można zastanawiać się nad tym w kontekście art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem, do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach - wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy⁴⁵. Mając na względzie literalne brzmienie przepisu, wnoszenie dopłat przy podziale spółek (w kontekście art. 529 § 3 KSH) nie powoduje powstania przychodu

⁴¹ „Przy połączeniu lub podziale spółek:

- 1) dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej nie stanowi dochodu, o którym mowa w ust. , nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej;
- 2) dla spółki przejmującej, która posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości mniejszej niż 10%, dochód stanowi nadwyżka wartości przejętego majątku odpowiadająca procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8; dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej lub dzielonej z rejestru albo na dzień wydzielenia.”

⁴² Art. 7b ustawy o CIT.

⁴³ Art. 12 ust. 1 pkt 8c, art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3f i 12 ustawy o CIT.

⁴⁴ „Wspólnicy spółki dzielonej mogą otrzymać obok udziałów lub akcji spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych dopłaty w gotówce nieprzekraczające łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki przejmującej, określonej według oświadczenia, o którym mowa w art. 534 § 2 pkt 4, bądź 10% wartości nominalnej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki nowo zawiązanej. Dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki”.

⁴⁵ Art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.

podatkowego. Analogiczne zdanie zostało przedstawione w artykule „*Podatkowopravne konsekwencje podziału spółek kapitałowych*”⁴⁶.

Konsekwencje podziału spółki dla amortyzacji środków trwałych

Zdarzenia restrukturyzacyjne związane z podziałem spółek mogą również oddziaływać na amortyzację środków trwałych. Spółki przejmujące i nowo zawiązane powinny przede wszystkim zwrócić uwagę, w jaki sposób ustalić wartość początkową amortyzowanych środków trwałych. Ogólne zasady dotyczące powyższej sytuacji znajdują się w przepisach art. 16g ust. 9⁴⁷, ust. 18⁴⁸ i ust. 19⁴⁹ ustawy o CIT. Zasada kontynuacji metody wyceny środków trwałych oraz przyjętej metody amortyzacji ma zastosowanie aktywów będących przedmiotem podziału / wydzielenia w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa ze spółki dzielonej na spółkę przejmującą lub nowozawiązaną. Wciąż problematycznym zagadnieniem pozostaje kwestia tzw. ujawniania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wyniku podziału.

Zmiany w opodatkowaniu przeniesienia majątku w drodze wkładu niepieniężnego jako forma działań restrukturyzacyjnych

Jednym z przykładów działań restrukturyzacyjnych może być także przeniesienie majątku jednego podmiotu na inny podmiot w drodze wkładu niepieniężnego (aport). Zasady opodatkowania aportów należy rozpatrywać z punktu widzenia podmiotu, który dokonuje wkładu niepieniężnego oraz odrębnie z punktu widzenia podmiotu, do którego aport jest wnoszony. Dużą zmienną co do konsekwencji podatkowych stanowi też przedmiot aportu, tj. to czy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, czy będą to inne składniki majątku.

Ustawodawca zdecydował się także na wprowadzenie pewnych różnic w opodatkowaniu aportu na gruncie ustawy o PIT oraz ustawy o CIT.

⁴⁶ Porównaj: A. Derylak, J. Niedojadło, J. Paliński, *Podatkowopravne konsekwencje podziału spółek kapitałowych*, w: *Język-Prawo-Spółeczeństwo*, tom V, Redaktor naukowy prof. zw. dr hab. Stanisław Wrzosek, redaktor naczelny mgr Katarzyna Romanowska, Stowarzyszenie studentów Bez Granic, Radom, 2013.

⁴⁷ W razie „*przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi*”.

⁴⁸ „*Przepis ust. 9 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego*”.

⁴⁹ „*Przepisu ust. 9 nie stosuje się do podziału podmiotów, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku dla wyceny przejmowanego majątku przepisy ust. 1 pkt 4 lub ust. 10 stosuje się odpowiednio*”.

Zgodnie z aktualnie obowiązującymi regulacjami art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, w przypadku gdy podatnik PIT wnosi wkład niepieniężny (inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) do spółki będącej podatnikiem CIT powstanie u niego przychód z kapitałów pieniężnych. Wysokość tego przychodu równa będzie wartości aportu określonej w statucie lub umowie spółki, a w razie jej braku - wartości wkładu określonej w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta będzie niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

Do końca 2000 r. objęcie udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za aport nie stanowiło przychodu podatkowego. Ta kategoria przychodów pojawiła się w związku z nowelizacją ustawy dokonaną z mocą od 1 stycznia 2001 r. i ma zastosowanie do udziałów, akcji lub wkładów objętych po 31 grudnia 2000 r. Od 1 stycznia 2014 r. opodatkowaniu podlega również wniesienie wkładów niepieniężnych do spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c) lub d) ustawy o PIT (tj. np. spółki komandytowo-akcyjnej z siedzibą lub miejscem zarządu na terytorium RP)⁵⁰.

W tym miejscu warto zauważyć, że do końca 2016 roku, zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, przy wniesieniu do spółki wkładu niepieniężnego przychodem była nominalna wartość udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny. Dodatkowo w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2016 r. przychodem była również określona w umowie spółki wartość wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c) lub d) ustawy o PIT (np. spółki komandytowo-akcyjnej z siedzibą w Polsce), za który nie były wydawane udziały lub akcje (obowiązujący do 1 stycznia 2017 r. art. 17 ust. 1 pkt 9a ustawy o PIT)⁵¹. Co warte wskazania, taka konstrukcja przepisów prowadziła do nadużyć polegających na ustalaniu nominalnej wartości obejmowanych udziałów poniżej ich wartości rynkowej, a pozostała część wartości lokowana była na kapitale rezerwowym tworząc tzw. *agio*. Powyższe pozwalało także na uniknięcie zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych od całej wartości, która trafiała do spółki. Podatek płacony był jedynie od tej części, która powiększała kapitał zakładowy (podstawowy) spółki.

Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za aport powstaje zgodnie z art. 17 ust. 1a⁵² ustawy o PIT,

⁵⁰ Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, red. dr Janusz Marciniuk, 2017.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Zgodnie z art. 17 ust. 1a ustawy o PIT, przychód powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki (od 1 stycznia 2015 r. także spółdzielni) albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki albo

Podatnik uzyskujący przychód z tytułu aportu do spółki będącej podatnikiem CIT ma prawo do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów, które zgodnie z art. 22 ust. 1e ustawy o PIT, na dzień objęcia udziałów, co do zasady, ustala się jako:

- wartość początkową przedmiotu wkładu, zaktualizowaną zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) jest środek trwały;

albo

- faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) nie jest środek trwały.

Na mocy zmiany przepisów, która dodała art. 17 ust. 1d ustawy o PIT, od 1 stycznia 2017 roku nie ustala się przychodu z tytułu wniesienia aportu, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący⁵³. Jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki jest przedsiębiorstwo albo zorganizowana część przedsiębiorstwa to przychody uzyskane przez wnoszącego aport podlegają zwolnieniu przewidzianemu w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT.

Odrębnego omówienia wymaga sytuacja, gdy wnoszącym wkład niepieniężny będzie podatnik CIT. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na znaczącą zmianę przepisów, która spowodowała rozszerzenie grona podatników CIT na spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne, które utraciły transparentność podatkową (przed zmianą przepisów spółki te nie były podatnikami podatku dochodowego, a jedynie ich wspólnicy, którzy w odpowiedniej proporcji rozliczali przychody i koszty spółki komandytowej w swoich rozliczeniach PIT/CIT)⁵⁴.

3) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku, gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd,

4) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego,

5) podjęcia uchwały o przyjęciu w poczet członków spółdzielni.

⁵³ Przepis dodany na mocy ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2016 poz. 1550).

⁵⁴ Zmiany wprowadzone stawą z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 poz. 2123). Na jej mocy dochody spółek komandytowych, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, od 1.01.2021 lub od 1.05.2021 r. stały się podatnikami CIT).

Obecnie za podatnika podlegającego opodatkowaniu CIT uważa się podmioty, o których mowa w art. 4a pkt 21 ustawy o CIT⁵⁵. W sytuacji, gdy podatnik CIT dokona wkładu niepieniężnego do spółki będącej podatnikiem CIT, osiągnie z tego tytułu przychód. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT przychodem tym będzie wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta będzie niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem będzie wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego. Jest to więc analogiczna regulacja, jak ta przewidziana w PIT. Przychód ten powstaje w momentach określonych w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT⁵⁶. Koszty uzyskania przychodów również ustalone będą podobnie jak w przypadku ustawy o PIT. Sposób ustalenia tych kosztów kształtować się będzie również w zależności od tego co będzie przedmiotem aportu i co do zasady, jeśli przedmiotem będzie:

- środek trwały lub wartości niematerialne i prawne – kosztem uzyskania przychodów będzie wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych;
- składniki majątkowe inne od środków trwałych, akcji, udziałów, wierzytelności – kosztem uzyskania przychodów będzie równowartość faktycznie poniesionych przez podatnika, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie tych składników majątkowych⁵⁷.

⁵⁵ Zgodnie z art. 4a pkt 21 ustawy o CIT, za podatnika uznaje się:

- 1) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także tzw. spółkę europejską,
- 2) spółkę kapitałową w organizacji,
- 3) spółkę komandytową oraz spółkę komandytowo-akcyjną, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski,
- 4) spółkę jawną, która ma siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, jeżeli wspólnikami tej spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży w odpowiednim czasie informacji o prawie do udziału w zysku tej spółki, spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

⁵⁶ Zgodnie z art. 12 ust. 1b ustawy o CIT, przychód powstaje odpowiednio, w momencie:

- 1) zarejestrowania spółki, spółdzielni albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego albo emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej, albo
- 3) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku, gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300 § 1 albo art. 328 § 1 KSH, jeżeli objęcie akcji jest związane odpowiednio z warunkową emisją akcji albo z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

⁵⁷ Art. 15 ust. 1k ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 25 ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się wartości przedmiotu wkładu do spółki albo spółdzielni, jeżeli przedmiotem wkładu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

W przypadku wniesienia do spółki niebędącej podatnikiem CIT wkładu niepieniężnego przez podatnika PIT, po stronie wnoszącego aport powstanie przychód, który na mocy w art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o PIT będzie zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym. W takim przypadku wniesienie aportu do spółki niebędącej podatnikiem CIT będzie neutralne podatkowo dla wnoszącego.

Jeśli wnoszącym aport będzie podatnik CIT, zastosowanie znajdzie regulacja zawarta w art. 12 ust. 4 pkt 3c ustawy o CIT, która wskazuje, że nie stanowią przychodów przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną. W konsekwencji taki aport będzie neutralny na gruncie podatku dochodowego również, jeśli wnoszącym będzie podatnik CIT.

Przychód w przypadku łączenia się spółek oraz przychód wspólnika spółki dzielonej w przypadku podziału spółki kapitałowej.

Art. 12 ustawy o CIT, oprócz wymienienia czym są przychody, wymienia również w ust. 4 co do przychodów się nie zalicza. m. in., zgodnie z pkt 12 powyższego przepisu, do przychodów nie zalicza się „w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 8b, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną”⁵⁸.

Powyższe oznacza, że co do zasady nie jest uznawana za przychód wartość emisyjna udziałów przydzielonych wspólnikowi spółki dzielonej. Wyjątek stanowi art. 12 ust. 1 pkt 8b, zgodnie z którym przychodem jest „ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2⁵⁹ stosuje się odpowiednio”⁶⁰.

⁵⁸ Art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.

⁵⁹ Art. 14 ust. 2 ustawy o CIT – „Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.”

⁶⁰ Art. 12 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT.

W przypadku wystąpienia powyższego wyjątku, koszt uzyskania powyższego przychodu ustala się na podstawie art. 15 ust. 1 ma ustawy o CIT⁶¹.

Datio in solutum, a majątek likwidowanej spółki

Należy wspomnieć jeszcze o zmianach dotyczących opodatkowania przychodów w przypadku uregulowania w całości lub w części zobowiązania przez wykonanie świadczenia niepieniężnego. Kwestia związana jest z art. 14a ust. 1 ustawy o CIT, który reguluje kwestię instytucji *datio in solutum*. W praktyce instytucja ta jest często wykorzystywana np. gdy spółka będąca podatnikiem CIT, przez wykonanie świadczenia niepieniężnego, reguluje w całości lub w części ciężące na niej zobowiązanie, przykładowo z tytułu zaciągniętej pożyczki lub dywidendy.

Linia orzecznicza sądów, zgodnie z brzmieniem powyższego przepisu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r.⁶², potwierdzała, iż wydanie przez spółkę składników majątku swoim udziałowcom w ramach likwidacji nie będzie rodziło powstania przychodu oraz związanego z nim obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Pomimo, iż orzecznictwo, również Naczelnego Sądu Administracyjnego, jest w tej kwestii bogate, warto przywołać fragmentu uzasadnienia prawnego jednego z nowszych wyroków, tj. wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 2020 r., nr sygn. II FSK 1868/18. Sąd podkreślił, iż wydanie / pozbycie się rzeczy nie może, co do zasady, być uznane za przychód u tego, kto tę rzecz wydał. Wydanie rzeczy może rodzić przychód jedynie w specyficznych okolicznościach, takich jak ta przedstawiona w art. 14a ust. 1 ustawy o CIT. Jednakże podkreślił również, iż przychód może powstać jedynie po spełnieniu wymogów, jakie ustawodawca zawarł w danym przepisie. *„Wykonanie zobowiązania (w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji)) przez spełnienie świadczenia niepieniężnego generuje przychód u dłużnika. Przy czym w art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. chodzi o spełnienie świadczenia niepieniężnego w miejsce świadczenia pieniężnego, do którego podatnik był zobowiązany, o czym świadczy po pierwsze użycie sformułowania o „wysokości zobowiązania”, a po wtóre przykładowe wymienienie wyłącznie zobowiązań o charakterze pieniężnym (pożyczka, kredyt, dywidenda itd.). Innymi*

⁶¹ Art. 15 ust. 1 ma ustawy o CIT – „W przypadku podziału spółki, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8. Jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, koszt ten ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem. Pozostała część kwoty tych kosztów stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie.”

⁶² Art. 14a ust. 1 ustawy o CIT w brzmieniu do 31 grudnia 2020 r.: „W przypadku, gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio”.

słowy, do zastosowania omawianego przepisu dochodzi w sytuacji kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek, tj.:1) pomiędzy stronami musi istnieć stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty, 2) zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego (gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie)".

Mając na względzie powyższą linię orzeczniczą, ustawodawca zmienił brzmienie art. 14a ust. 1 ustawy o CIT⁶³, dodając do wymienionych wcześniej zobowiązań fragment: „*podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni*". Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw: „*Uwzględniając zatem fakt, iż linia orzecznicza sądów administracyjnych – wbrew jednoznaczному, wynikającemu z uzasadnienia do ustawy, celowi wprowadzenia do ustawy o CIT przepisu art. 14a – ogranicza zakres przypadków, w których przepis ten znajduje zastosowanie, zasadnym stało się wskazanie wprost w tym przepisie, iż obejmuje on swoją normą również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej.*”

Nowe zdarzenia restrukturyzacyjne – transgraniczny podział spółki kapitałowej oraz transgraniczne przekształcenie spółki a skutki podatkach dochodowych

Jednym z kluczowych wspólnotowych aktów prawnych w zakresie zdarzeń restrukturyzacyjnych jest Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (Dz.Urz.UE.L Nr 321). Niniejsza dyrektywa ustanawia środki dotyczące m.in. transgranicznych przekształceń, transgranicznych połączeń i transgranicznych podziałów transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych. Jako nowe zdarzenie restrukturyzacyjne zostało zdefiniowane przekształcenie transgraniczne oznaczające operację, w ramach której spółka, która nie zostaje rozwiązana ani postawiona w stan likwidacji, przekształca formę prawną, w jakiej jest zarejestrowana w państwie członkowskim wyjścia, w formę prawną państwa członkowskiego przeznaczenia wymienioną w załączniku II i przenosi co najmniej swoją siedzibę do państwa członkowskiego przeznaczenia, zachowując przy tym swoją osobowość prawną. Parafrazując przedmiotową definicję, można wskazać i transgraniczne

⁶³ Zmiana została dokonana zgodnie z ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

przekształcenie sprowadza się do realokacji (przeniesienia) miejsca siedziby spółki kapitałowej z jednego kraju członkowskiego do innego kraju UE, z jednoczesnym „dostosowaniem” / przekształceniem formy prawnej spółki występującej w jednym kraju, do najbardziej zbliżonej formy prawnej spółki w tym innym kraju⁶⁴. Co najważniejsze, przedmiotowe zdarzenie restrukturyzacyjne, nie powinno powodować likwidacji bytu prawnego spółki w jednym kraju członkowskim, przy jednoczesnym rozpoczęciu / zawarciu nowego bytu prawnego w innym kraju członkowskim. Powinna nastąpić kontynuacja bytu prawnego podmiotu w ramach transgranicznego przekształcenia, tylko przy zmienionej formie prawnej. Aktualnie obowiązujące przepisy KSH, wskazują jako jedną z przyczyn obligatoryjnego rozwiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością⁶⁵ oraz spółki akcyjnej⁶⁶ przeniesienie ich siedziby poza terytorium Polski. Oczywiście, polski ustawodawca będzie zobowiązany do zmiany przedmiotowej regulacji w ramach obowiązkowej implementacji Dyrektywy 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r., wskazując wprost, iż transgraniczne przekształcenie polskiej spółki kapitałowej nie będzie stanowiło podstawy do otwarcia likwidacji spółki w Polsce.

Co najważniejsze, takie przekształcenie transgraniczne powinno być – co do zasady – neutralne podatkowo zarówno dla podmiotu podlegającemu przekształceniu, jak również w dla udziałowców lub akcjonariuszy będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych.

Odrębnym zagadnieniem korzystającym również z przywileju neutralności podatkowej powinien być również transgraniczny podział spółki kapitałowej. Należy wskazać, iż przepisy dyrektywy mają zastosowanie do podziałów transgranicznych spółek kapitałowych utworzonych zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mających siedzibę, zarząd główny lub główne przedsiębiorstwo na terytorium Unii, pod warunkiem, że co najmniej

⁶⁴ Jako przykład transgranicznego przekształcenia spółki kapitałowej można wskazać, przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa polskiego w spółkę GmbH prawa niemieckiego.

⁶⁵ Art. 270 KSH

Rozwiązanie spółki powodują:

1) przyczyny przewidziane w umowie spółki;

2) uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę, stwierdzona protokołem sporządzonym przez notariusza;

2(1) w przypadku spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, również uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki opatrzona przez wszystkich wspólników kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym;

3) ogłoszenie upadłości spółki;

4) inne przyczyny przewidziane prawem.

⁶⁶ Art. 459 KSH

Rozwiązanie spółki powodują:

1) przyczyny przewidziane w statucie;

2) uchwała walnego zgromadzenia o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę;

3) ogłoszenie upadłości spółki;

4) inne przyczyny przewidziane prawem.

dwie ze spółek kapitałowych uczestniczących w podziale⁶⁷ podlegają prawu różnych państw członkowskich. Osoby fizyczne będące udziałowcami / akcjonariuszami spółki dzielonej oraz spółki nowozawiazanej w wyniku podziału w innym kraju Unii Europejskiej nie powinny być opodatkowane na moment objęcia tych udziałów / akcji w wyniku podziału, a moment ewentualnego opodatkowania jest ewentualnie odroczony do momentu zbycia tych udziałów / akcji.

Przedmiotowe zdarzenia restrukturyzacyjne mogą mieć doniosłe znaczenia dla interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Można wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik CIT (spółka kapitałowa) korzystała z różnego rodzaju ulg lub zwolnień podatkowych w jednym kraju członkowskim – kraju pierwotnej rezydencji podatkowej (miejsca siedziby), nie generując w danym okresie dochodu podatkowego i w konsekwencji nie płacąc podatku dochodowego. Wskazany podmiot dokonałby transgranicznego przekształcenia, ze zmianą rezydencji podatkowej do innego kraju Unii Europejskiej, z korzystniejszym reżimem podatkowym. Docelowo, dochody podatkowe tego podmiotu byłyby opodatkowane w mniejszym stopniu w innym kraju, podczas gdy podmiot ten korzystał uprzednio z preferencji podatkowych (nie płacąc podatku dochodowego lub płacąc go w znacząco niższej wysokości) w kraju swojej pierwotnej siedziby. W konsekwencji, w celu ochrony fiskalnych interesów państwa, powinny zostać wprowadzone regulacje, które zniechęcałyby podatników do agresywnych działań w zakresie planowania podatkowego.

Patrząc na transakcję transgranicznego przekształcenia z drugiej strony, tj. z punktu widzenia kraju tzw. nowej rezydencji podatkowej podmiotu zmieniającego kraj siedziby, również może dochodzić do istotnych nadużyć podatkowych. Przykładowo można wskazać na zasadę kontynuacji metod wyceny i sposobu amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Objęcie w formie wkładu niepieniężnego (aportu) przez podatnika podatku CIT po wartości rynkowej określonych aktywów podlegających amortyzacji może być w jednym kraju opodatkowane na moment wkładu, co dawałoby podstawę do przeszacowania dla celów podatkowych wartości składników podlegających

⁶⁷ »podział« oznacza czynność, przez którą:

- a) spółka podlegająca podziałowi, w chwili rozwiązania bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, przenosi wszystkie swoje aktywa i pasywa na co najmniej dwie spółki przejmujące, w zamian za przyznanie wspólnikom spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji spółek przejmujących oraz, w stosownych przypadkach, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10 % wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10 % wartości księgowej tych papierów wartościowych lub udziałów lub akcji (»podział pełny«);
- b) spółka podlegająca podziałowi przenosi część swoich aktywów i pasywów na jedną lub więcej spółek przejmujących, w zamian za przyznanie wspólnikom spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji spółek przejmujących, spółki podlegającej podziałowi lub zarówno spółek przejmujących, jak i spółki podlegającej podziałowi oraz, w stosownych przypadkach, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10 % wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10 % wartości księgowej tych papierów wartościowych lub udziałów lub akcji (»podział częściowy«); lub
- c) spółka podlegająca podziałowi przenosi część swoich aktywów i pasywów na jedną lub więcej spółek przejmujących w zamian za emisję na rzecz spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji w spółkach przejmujących (»podział przez wydzielenie«).

amortyzacji, podczas gdy w innym kraju przedmiotowa transakcja byłaby neutralna podatkowo. Zmiana miejsca rezydencji podatkowej takiego podatnika dawałaby duże, nieprzewidziane przez ustawodawcę korzyści podatkowe.

Powstaje pytanie czy zagadnienie tzw. podatku od niezrealizowanych zysków (exit tax) będzie miało zastosowanie do transgranicznego przekształcenia. „Exit tax” został wprowadzony do polskiego systemu prawa podatkowego z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193). Celem nowelizacji ustawy o PIT oraz ustawy o CIT było dostosowanie polskich przepisów podatkowych do postanowień dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego – tzw. dyrektywa ATAD. Zagadnienie podatku od niezrealizowanych zysków zasadniczo dotyczy przypadków „*transgranicznego przeniesienia składników majątku w ramach tego samego podatnika*”. Wskazane regulacje zostały umieszczone w art. 24f⁶⁸ ustawy o CIT oraz w art. 30da⁶⁹ ustawy o PIT. Opodatkowanie podatkiem

⁶⁸ Art. 24f ustawy o CIT

1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.

2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;

2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.

3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;

3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do innego państwa całość albo część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

(...)

⁶⁹ Art. 30da ustawy o PIT

1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

1) 19% podstawy opodatkowania - gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;

2) 3% podstawy opodatkowania - gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku.

2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;

2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia

od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przenieszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalanej na dzień jego przeniesienia albo dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji ponad jego wartość podatkową. W przypadku podatników CIT stawka podatku wynosi 19% podstawy opodatkowania. Dla podatników podatku PIT obowiązują 2 stawki podatkowe - 3% podstawy opodatkowania (gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku) i stawka 19% w pozostałych sytuacjach.

W konsekwencji, niezbędna będzie istotna zmiana aktualnie obowiązujących przepisów dot. podatku od niezrealizowanych zysków w zakresie zdarzenia restrukturyzacyjnego jakim jest transgraniczne przekształcenie spółki, zarówno w odniesieniu do podatku dochodowe od osób fizycznych, jak również w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych.

Zagadnieniem, które w chwili obecnej całkowicie pozostaje poza regulacjami podatkowymi w zakresie tzw. exit tax jest transgraniczny podział spółki kapitałowej. Należy podkreślić, iż w wyniku takiego podziału, aktywa i zobowiązania dotyczące spółki dzielonej w jednym kraju członkowskim Unii Europejskiej, zostaną przeniesione do spółki nowozawiazanej w innym kraju członkowskim Unii Europejskiej – tj. do innego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (w innej jurysdykcji). Udziałowcy / akcjonariusze będący

składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

3. W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, zwane dalej „majątkiem osobistym”, jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.
4. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:
 - 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
 - 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.
5. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

(...)

osobami fizycznymi, w wyniku transakcji podziału transgranicznego mogą objąć udziały lub akcje w spółkach nowozawiazanych. Dla celów podatkowych, wartość emisyjna objętych udziałów lub akcji nie powinna powodować powstania przychodu podatkowego. Z drugiej strony, odpowiednie ukształtowanie parytetu wymiany przy podziale spółki może doprowadzić do tzw. rozdzielenia wspólników tj. tylko część dotychczasowych wspólników spółki dzielonej obejmie udziały w spółce nowozawiazanej. Takie działania mogą stanowić podstawę do agresywnego planowania podatkowego. Należy podkreślić, iż ewentualne konsekwencje podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych powstawałyby dopiero w momencie sprzedaży objętych udziałów w nowozawiazanym podmiocie. Powstaje pytanie o sposób kalkulacji kosztów uzyskania przychodów przy wskazanej transakcji zbycia, aby nie dochodziło do „niezamierzonego” przez ustawodawcę przeszacowania kosztów podatkowych.

Podsumowanie

Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych oraz związanych z nią zmian w innych zakresach opodatkowania ciągle postępuje. Wraz z rozwojem społecznym, technologicznym oraz kulturowym dochodzi również do zmian w zakresie prawa i podatków. Odzwierciedleniem tego są nowelizacje prawa (niestety nieustanne i niespójne nowelizacje ustaw podatkowych) mające na celu unormowanie coraz to nowszych zachodzących zdarzeń gospodarczych oraz zwiększanie bezpieczeństwa gospodarczego i prawnego obywateli i występujących w obrocie podmiotów gospodarczych. Działania ustawodawcy w zakresie uszczelnienia systemu podatkowego w zakresie zdarzeń restrukturyzacyjnych, skądinąd słuszne, przebiegają równoległe z działaniami w zakresie sukcesywnego zwiększania obciążeń podatkowych. Nowe zdarzenia restrukturyzacyjne, dopuszczone przez prawo wspólnotowe, będą przyczynkiem do kolejnych zmian legislacyjnych nie tylko w sferze prawa handlowego, ale przede wszystkim prawa podatkowego i bilansowego. Istnieje istotne ryzyko, iż transakcje w zakresie transgranicznego przekształcenia spółek kapitałowych dla osób fizycznych będących udziałowcami / akcjonariuszami tych podmiotów, mogą stanowić podstawę do uzyskania dodatkowych korzyści podatkowych (zaniżenia lub niepowstania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych).

Transgraniczny podział spółek kapitałowych jako transakcja oczekiwana przed przedstawicieli sektora prywatnego, który musi być implementowany do polskiego ustawodawstwa. Transpozycja do polskiego systemu prawnego wymogów w zakresie transgranicznej realokacji aktywów i zobowiązań również może być podstawą nadużycia: z jednej strony zasady neutralności podatkowej zdarzeń restrukturyzacyjnych a z drugiej

jako podstawa do agresywnego planowania podatkowego. Jako postulat *de lege ferenda* można wskazać na potrzebę istotnych zmian w zakresie exit tax w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności w zakresie doprecyzowania regulacji oraz uwzględnienia wskazanych transgranicznych zdarzeń restrukturyzacyjnych. Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje nie tylko na aspekt uszczelniania systemu podatkowego, ale wskazuje i prowadzi do wniosku o racjonalności pełnej zbieżności metodologicznej w obu podatkach dochodowych. Autor stoi na stanowisku, iż ustawodawca powinien wprowadzić jedną, kompleksową regulację prawną dla „podatników podatku dochodowego” (osób fizycznych i dzisiejszych podatników podatku dochodowego od osób prawnych) w zakresie krajowych i międzynarodowych zdarzeń restrukturyzacyjnych. Należy podkreślić, iż prawo bilansowe, już w chwili obecnej – co do zasady – w sposób zbieżny traktuje zdarzenia restrukturyzacyjne dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz dla innych przedsiębiorców (m.in. spółek kapitałowych i osobowych). Zbieżność i kompleksowość regulacji dawałaby podstawę bezpieczeństwa prawnopodatkowego, usunęłyby istniejące bariery prawne oraz usunęłyby wątpliwości interpretacyjne i istniejące luki prawne, co doprowadziłoby do uszczelnienia systemu podatkowego.

Antoni Hanusz¹

Krzysztof Cień²

Referat pt.: „Fundacja rodzinna jako podmiot prawa podatkowego”

Abstrakt

W obowiązującym stanie prawnym brak jest norm regulujących pełną nienaruszalność substancji majątku rodzinnego przed jego podziałem. Majątek ten może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Należałoby zatem ustanowić normy prawne ułatwiające sukcesję praw majątkowych służących prowadzeniu działalności gospodarczej przez nabywców majątku rodzinnego. Ponadto brak jest norm zapewniających pełną nienaruszalność substancji majątku rodzinnego w określonych warunkach, a także chroniących przed jego uszczupleniem. Projekt ustawy o fundacji rodzinnej z dnia 22 marca 2021 r. wychodzi naprzeciw tym oczekiwaniom. Przewiduje on wprowadzenie do polskiego porządku prawnego nowego typu fundacji, tj. fundacji rodzinnej. Rozwiązania te mają służyć nie tylko ochronie majątku wykorzystywanego w obrębie rodziny do prowadzenia działalności gospodarczej przed jego podziałem, lecz także umożliwić przyrost tego majątku oraz czerpanie z niego korzyści. Tym samym fundacja rodzinna ma przyczynić się do zatrzymania migracji kapitału.

Zdarzenia występujące w trakcie działalności fundacji rodzinnej, takie jak wnoszenie majątku do fundacji rodzinnej, osiąganie przez nią przychodów lub dochodów w czasie jej istnienia, dokonywanie świadczeń na rzecz uprawnionych beneficjentów oraz likwidacja tej fundacji, wywołują określone skutki na gruncie prawa podatkowego. Wprowadzenia instytucji fundacji rodzinnej do polskiego porządku prawnego wymaga jednak ustanowienia reguł jej opodatkowania, które pod względem systemowym będą porównywalne z obowiązującymi unormowaniami prawa podatkowego. Powinny one wprowadzać równe opodatkowanie w tożsamy lub podobnych sytuacjach oraz pozwalać w ten sposób na akumulację finansową majątku. Nakaz stanowienia takiego prawa podatkowego, które nie uprzywilejowuje oraz nie dyskryminuje adresatów norm prawnych wypywa

¹ Profesor doktor habilitowany nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, członek Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów, członek Japan Association of Public Finance Law, e-mail: antoni.hanusz@umcs.pl; ORCID: 0000-0003-2390-9463.

² Doktor nauk prawnych, asystent w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, e-mail: krzysztof.cien@umcs.pl; ORCID: 0000-0003-2576-0471.

bowiem z zasady równości opodatkowania, wywodzonej z przepisu art. 84 Konstytucji RP. Należy zatem zbadać, w jakim stopniu przepisy prawne ustanawiające fundację rodzinną podmiotem prawa podatkowego realizują tę zasadę. Ponadto konieczne jest przedstawienie, czy przepisy te spełniają warunki zapewniające skuteczność stanowionych aktów prawnych, takie jak: dostateczna precyzja języka, jego komunikatywność, zupełność i niesprzeczność przepisów, odpowiednie grupowanie zagadnień prawnych, zwartość i zwięzłość wewnętrznej struktury aktu prawnego.

Dr Marcin Lachowicz,

Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Przewodniczący Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

„Samospelniająca się” przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (uwagi o unikaniu podatku dochodowego)

Na podstawie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846) w połowie lipca 2016 r. zaczęły obowiązywać przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej¹. W ten sposób do polskiego porządku prawnego przywrócona została klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

W celu zapewnienia, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana w indywidualnych sprawach w sposób przewidywalny i wyważony, ustawodawca zdecydował się na ustanowienie niezależnego, opiniodawczego panelu eksperckiego – Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada**”)². Rada jako niezależny organ, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wydaje w indywidualnych sprawach opinie.

W swojej pierwszej opinii dotyczącej możliwości zastosowania względem podatnika (osoby fizycznej) przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Rada uznała m.in. za spełnione poszczególne kryteria unikania opodatkowania. W uzasadnieniu przyjętego stanowiska Rady dokonano analizy przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. przesłanki osiągnięcia korzyści podatkowej, przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, przesłanki sztuczności sposobu działania oraz przesłanki sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej [dalej: „**przesłanka sprzeczności**”]).

Uzasadniając spełnienie przesłanki sprzeczności Rada wskazała, że jest ona *przesłanką w pewnym stopniu „samospelniająca się” w przypadku gdy zostanie wykazane sztuczne działanie*

¹ Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zmiany wprowadzone tą ustawą zaczęły, co do zasady, obowiązywać po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia. Wskazana ustawa została zaś ogłoszona w dniu 14 czerwca 2016 r. (zob. <http://www.dziennikustaw.gov.pl/du/2016/846/1>).

² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – s. 23 druku sejmowego 367 dostępnego pod adresem: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F9586880528E8C3FC1257F86003475BD/%24File/367.pdf>

*dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej*³. Rada powołała się w tym zakresie na uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 2354/17, w którym wskazano, że: *Zdaniem Sądu więc kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej przez co jest ona sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.*

Uwaga dotycząca samospełniającej się przesłanki sprzeczności została powtórzona w dwóch kolejnych opiniach Rady (tzn. uchwale Nr 4/2019⁴ oraz uchwale Nr 5/2019⁵), które Rada wyraziła w tym samym dniu, tj. 18 grudnia 2019 r. Fakt zbieżności stanowiska Rady w tych trzech sprawach nie może dziwić. Analiza tych opinii wskazuje, że dotyczą one trzech różnych podatników (osób fizycznych), które wspólnie dokonały szeregu czynności wypełniających zdaniem Rady przesłanki unikania opodatkowania. Uwaga odnośnie samospełniającej się przesłanki sprzeczności została powtórzona w uzasadnieniu większości kolejnych opinii Rady (zob. uzasadnienie uchwał Nr 1/2020⁶, Nr 2/2020⁷ oraz Nr 1/2021⁸). Jedynie w dwóch uchwałach (Nr 5/2020 i Nr 6/2020 – obie uchwały podjęto w dniu 8 października 2020 r.) Rada nie przywołała w swoich rozważaniach tej uwagi.

Uwaga Rady odnośnie samospełniającej się przesłanki sprzeczności została poddana krytyce w literaturze⁹. Część krytyków wskazywała na trudności w odbiorze i stosowaniu przesłanki sprzeczności, podkreślali przy tym, że nie jest możliwe traktowanie tej przesłanki jako „subsydialnej” w stosunku do przesłanki sztuczności. W tym zakresie powoływano się również na przepisy prawa Unii Europejskiej dot. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania¹⁰. Postulowano, aby przesłankę sprzeczności traktować jako odrębne kryterium klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i wykazywać jej wystąpienie w oparciu o inne argumenty niż sztuczność. Proponowano, aby badać zwłaszcza cel

³ Zob. pkt 46 uzasadnienia Uchwały Nr 3/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r. Opinie Rady dostępne są pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady>.

⁴ Zob. pkt 46 uzasadnienia Uchwały Nr 4/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r.

⁵ Zob. pkt 46 uzasadnienia Uchwały Nr 5/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r.

⁶ Zob. pkt 58 uzasadnienia Uchwały Nr 1/2020 Rady z dnia 2 marca 2020 r.

⁷ Zob. pkt 58 uzasadnienia Uchwały Nr 2/2020 Rady z dnia 2 marca 2020 r.

⁸ Zob. pkt 45 uzasadnienia Uchwały Nr 1/2021 Rady z dnia 1 marca 2021 r.

⁹ M. Kondej, T. Cebula, Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospełniającą się”, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis/el.; B. Kuźniacki, Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7.

¹⁰ M. Kondej i T. Cebula swoje wnioski opierali m.in. na postanowieniach dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1)

regulacji oraz analizować czy sztuczne działania podatnika wpływają na osiągnięcie tych celów¹¹.

W trakcie wystąpienia wskazane zostaną argumenty przemawiające za prawidłowością stanowiska Rady z pierwszych trzech opinii, w których uznano, że przesłanka sprzeczności jest przesłanką w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

¹¹ M. Kondej, T. Cebula, Dlaczego ..., op. cit.

Dr Wiktor Klimiuk

Opodatkowanie duchownych – czy konstrukcja ryczałtu wymaga zmian?

Omawiając system podatków dochodowych warto wspomnieć o temacie zawsze budzącym pewne emocje, a mianowicie o kwestii opodatkowania kościołów. Po pierwsze dlatego, że wbrew przekonaniu znacznej części opinii publicznej, takie opodatkowanie jak najbardziej istnieje. Po drugie dlatego, że stanowiący podstawę tego systemu zryczałtowany podatek obowiązuje prawie bez zmian od 1998 r., co w polskich warunkach prawnych jest wynikiem z pewnością zasługującym na uwagę a jednocześnie prowokującym wręcz pytanie o to, jak przepisy z końca lat 90-tych przetrwały próbę czasu i czy obecnie zapewniają sprawiedliwe i skuteczne opodatkowanie kościołów, zwłaszcza teraz, kiedy także sytuacja finansowa tychże kościołów znacznie się zmieniła wskutek pandemii COVID-19.

Na pytanie zatem, czy kościoły są opodatkowane podatkami dochodowymi, należy odpowiedzieć twierdząco. Zaznaczyć trzeba, że mowa tutaj o wszystkich uznanych kościołach i związkach wyznaniowych, gdyż takich na terenie Polski jest kilkanaście a każdy z nich posiada własną ustawę o stosunku państwa do danego kościoła. Przyznać jednak należy, że rzeczywiście przepisy podatkowe często odnoszą się do pojęć właściwych dla Kościoła Katolickiego, zaznaczając wszakże, że przepisy dotyczą też analogicznych osób lub instytucji w innych kościołach.

Jeżeli chodzi o działalność gospodarczą, to wszelkie kościelne osoby prawne są opodatkowane na takich samych zasadach jak każdy inny podmiot. Zaznaczyć jednak należy, że główna działalność kościołów, określana jako działalność misyjna, nie jest uznawana za działalność gospodarczą i jako taka nie podlega opodatkowaniu CIT. Nie oznacza to jednak, że podstawowa działalność kościołów nie jest opodatkowana w ogóle.

Opodatkowani są bowiem kapłani danego kościoła. Po pierwsze, jeżeli dana osoba jest zatrudniona na umowę o pracę, np. jako katecheta w szkole, płaci podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie ustawy PIT bez żadnych odstępstw ze względu na stan duchowny czy przynależność do danego kościoła. Oprócz tego większość duchownych płaci również podatek ryczałtowy na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1905 z późn. zm.). Tak jak już wspominałem, omawiany

akt prawny obowiązuje bez większych zmian od ponad 22 lat, warto więc przeanalizować jaką rolę obecnie spełnia.

Przedmiot opodatkowania

Pop pierwsze, analizując konstrukcję ryczałtu należy rozpoznać przedmiot opodatkowania. Ponieważ sam podatek jest ryczałtowy, to nie wymaga do obliczenia go ustalenia podstawy opodatkowania, co utrudnia stwierdzenie jego przedmiotu. Sam ustawodawca jako przedmiot opodatkowania wskazuje „opłaty otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim”, jednakże już sama wysokość ryczałtu jest zależna od funkcji sprawowanej przez danego kapłana, liczby mieszkańców w danej parafii oraz położenia parafii w mieście lub na wsi. Ustawodawca nie uzależnia więc wysokości ryczałtu od rodzaju i liczby owych funkcji o charakterze duszpasterskim. Wydaje się więc, że za takie funkcje należy uznać wszystkie czynności związane z wykonywanym zawodem a nie będące działalnością gospodarczą lub wykonywanie pracy na mocy którejkolwiek innej ustawy. Wynika z tego, że opłatami wskazanymi w ustawie będą wszelkie iura stolae, oraz tzw. „Kolenda” oraz „taca”, opierające się na ofiarności wiernych. Szczególnie istotna jest ta ostatnia, która stanowi podstawę dochodów kościołów (nawet 90% dochodów, jak wynika z obliczeń Kościoła Katolickiego – co istotne do dochodów tych nie wlicza dochodów katechetów z racji wykonywanej pracy). Kwoty uzyskiwane w ten sposób są na chwilę obecną niemożliwe do oszacowania przez państwo. Pewne obliczenia w tej mierze przeprowadzają niektóre kościoły, ale z reguły nawet centralne organy kościołów nie mają obecnie instrumentów prawnych niezbędnych do wykazania rzeczywistych dochodów i muszą się w tej mierze opierać na sprawozdawczości poszczególnych kapłanów w każdej z parafii.

Zapewne właśnie ta niemożność ustalenia rzeczywistych dochodów jest głównym powodem ustalenia ryczałtu jako podstawowego sposobu opodatkowania. Oczywiście prawnie jest możliwe zobligowanie kościołów do prowadzenia szczegółowej sprawozdawczości i dokumentowania wysokości otrzymanych dochodów, jednak z powodów historyczno-społecznych byłoby to niezwykle trudne. Trudno bowiem na tą chwilę wyobrazić sobie np. wpłacanie ofiar na tzw. Tacę za potwierdzeniem z kasy fiskalnej.

Trzeba jednak zaznaczyć, że obiektywne problemy faktyczne nie są jedynymi powodami, dla których utrzymany pozostaje tak określony przedmiot opodatkowania. Działania kolejnych władz państwowych przejawiające się np. podpisaniem konkordatu, uchwaleniem ustaw regulujących stosunek państwa do poszczególnych kościołów czy finansowanie religii w szkołach pokazuje, że władze państwowe uważają działalność misyjną kościołów za pewnego rodzaju wartość dodaną, ustanowienie zatem zasad podatkowych pozwalających

na tradycyjne i nieewidencjonowane gromadzenie środków finansowych jest wyrazem pewnego wsparcia działalności kościołów.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że do opodatkowania podatkiem ryczałtowym nie jest de facto wymagane otrzymanie jakiegokolwiek dochodu z opłat wymienionych w ustawie, ale wystarczy sama możliwość otrzymywania takich dochodów. Jeżeli więc nawet w danym kwartale kapłani nie otrzymają żadnej opłaty ani ofiary, to nie zwalnia ich to z obowiązku zapłacenia podatku ryczałtowego. Kwestia ta była zresztą przedmiotem sporów sądowych, np. w zakresie opodatkowania nieosiągających faktycznych dochodów przełożonych domów duchownych. Orzecznictwo wskazuje, że wystarczy zaliczenie danej osoby do kręgu podmiotów wymienionych w ustawie, aby uznać ich za podatników – nie ma zatem znaczenia faktyczne otrzymywanie dochodu¹.

Opodatkowanie wyższych duchownych

W dyskusji na temat opodatkowania osób duchownych podnosi się często dwie kwestie – po pierwsze wyłączenie z opodatkowania wyższych duchownych, po drugie niska wysokość ryczałtu, która powoduje, że opodatkowanie dochodów kościołów wydaje się iluzoryczne.

Odnosząc się do pierwszej kwestii, rzeczywiście ustawa wymienia jako podatników przede wszystkim wikarych i proboszczów oraz ich odpowiedników w innych kościołach, a także osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii, rektorów i inne osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii oraz osoby duchowne niepełniące funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, które osiągają przychody w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim z misji, rekolekcji oraz innych usług religijnych. W żadnej z wymienionych grup nie znajdują się wyżsi duchowni, jak np. biskupi i arcybiskupi. Powoduje to faktyczne zwolnienie z opodatkowania wyższych, a więc lepiej zarabiających duchownych. Trzeba tu jednak zaznaczyć, że ratio legis takiego sposobu opodatkowania osób duchownych było opodatkowanie środków finansowych wpływających do danego kościoła, natomiast ponieważ wyżsi duchowni zazwyczaj nie wykonują funkcji wiążących się bezpośrednio z osiąganiem dochodu, to ich wynagrodzenia z reguły pochodzi ze środków zgromadzonych wcześniej przez dany kościół. Zazwyczaj więc to proboszcz i wikary jako duchowni mający bezpośredni kontakt z wiernymi i bezpośrednio odbierający wpłaty płacą od tak uzyskanego dochodu podatek ryczałtowy a następnie uiszczają wewnętrzną składkę na rzecz struktur kościoła. Dopiero z tych środków wypłacane jest wynagrodzenie wyższym duchownym, stanowi więc to przepływy wewnątrzkościelne środków finansowych, które nie są opodatkowywane przez państwo.

¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w Opolu z dnia 6 listopada 2013 r. I SA/Op 531/13

Opodatkowanie bowiem środków finansowych zebranych ze składek proboszczów i wikarych (co stanowi de facto wewnętrzkościelne opodatkowanie) doprowadziłoby do dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu. Oczywiście w praktyce może dojść do uzyskania bezpośredniego dochodu przez wyższego duchownego, ale raczej w formie wyjątku aniżeli zasady. Podsumowując, o ile przyjętym rozwiązaniom można zarzucić pewną niesprawiedliwość w zakresie opodatkowania poszczególnych duchownych, o tyle jeżeli celem ustawodawcy było opodatkowanie dochodów wpływających do danego kościoła a opodatkowanie poszczególnych duchownych było jedynie narzędziem ku temu, to przyjęta koncepcja wydaje się słuszna.

Wysokość ryczału

Drugą często podnoszoną kwestią jest wysokość płaconego ryczału. Wysokość ta jest z góry ustalona i wyszczególniona w tabelach stanowiących załącznik do ustawy. Wikary płaci w zależności od liczebności swojej parafii oraz liczebności gminy, w której położona jest parafia stawkę od 137 zł do 531 zł na kwartał. Proboszcz w zależności od liczebności swojej parafii płaci od 458 zł do 1648 zł na kwartał. Wikary zapłaci więc rocznie od 548 zł do 2124 zł podatku a proboszcz od 1832 zł do 6592 zł. Ostateczna suma opłacanego podatku jest więc rzeczywiście stosunkowo niska, w większości przypadków nie jest jednak symboliczna. Trudno ocenić na ile stawki oddają rzeczywiste dochody osób duchownych a to ze względu na to, że państwo nie jest w posiadaniu weryfikowalnych informacji o rzeczywistych dochodach duchownych. Trzeba jednak znowu spojrzeć na ustawę systemowo. Ustawa z 1998 r. ustanawiała stawki ryczału dla osób duchownych, jednak od tego czasu była kilkakrotnie nowelizowana. Początkowo stawka dla wikarego wynosiła od 83 zł. do 299 zł na kwartał, natomiast dla proboszcza od 257 zł. do 911 zł na kwartał. Jak łatwo policzyć stawki te przez ponad 20 lat wzrosły mniej niż dwukrotnie, natomiast w tym czasie płaca minimalna w Polsce wzrosła od 500 zł do 2600 zł² miesięcznie a średnia zarobków z 1239,49 zł do 5167,47 zł³. Płace wzrosły zatem mniej więcej czterokrotnie. Oznacza to, że de facto poprzez niską waloryzację stawek ryczału, faktyczny ciężar podatkowy osób duchownych zmniejszył się o połowę. Wydaje się, że to właśnie pierwotne stawki stanowiły właściwy zamiar ustawodawcy w zakresie wielkości ryczału w tym podatku. Zaznaczyć wobec tego należy, że ustawodawca bez podania żadnej przyczyny poprzez działania lub zaniechania zmniejszył o połowę pierwotne obciążenie podatkiem osób duchownych, które wydawało się bliższe realnym zarobkom niż obecne. Powstaje zatem pytanie, czy za takimi działaniami ustawodawcy mogą się kryć jakieś racje. Wydaje się, że może tak być, w tym celu należy przeanalizować kolejne elementy podatku ryczałtowego.

² Archiwum - Wynagrodzenie minimalne - PIT.pl

³ <https://www.zus.pl/baza-wiedzy/skladki-wskazniki-odsetki/wskazniki/przecietne-wynagrodzenie-w-latach>

Uzależnienie wysokości podatku od liczby mieszkańców parafii

Jak zostało już wspomniane, wysokość ryczałtu jest zależna od liczby mieszkańców parafii. Istotne jest to, że ustawodawca uzależnia kwotę opłacanego ryczałtu od liczby wszystkich mieszkańców parafii a nie tylko osób wierzących lub praktykujących wiarę danego kościoła. Wysokość ryczałtu jest nie jest więc uzależniona od osób faktycznie wspierających finansowo dany kościół za pośrednictwem „tacy” lub iura stolae. Wprawdzie ustawodawca wprowadza możliwość obniżenia stawki ryczałtu jeżeli liczba wyznawców na danym terenie stanowi mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców, jednak rozwiązanie to posiada dwie istotne mankamenty.

Po pierwsze, doprowadza to do sytuacji, w której osoba duchowna w parafii, gdzie jedynie 60% mieszkańców jest wiernymi danego kościoła płaci stawkę ryczałtu większą aniżeli osoba duchowna z mniej liczebnie parafii, ale za to z większym odsetkiem wiernym (np. 90%). Prowadzi to do sytuacji, gdzie duchowni z parafii dysponującej większą ilością wiernych, a więc i większymi możliwościami generowania dochodów opłacają podatek w niższej stawce aniżeli duchowni z niejednorodnej wyznaniowo parafii. Prowadzi to do oczywistej niesprawiedliwości opodatkowania.

Obecnie jednak na pierwszy plan wysuwa się jednak problem drugi, a mianowicie wciąż posuwająca się laicyzacja. Wprawdzie w dokumentacji kościołów nadal osoby wierne stanowią większość, to w rzeczywistości często osoby, które przyjęły pierwsze sakramenty są poczytywane przez kościoły za swoich wiernych, nawet jeżeli osoby te w dorosłym życiu zawsze uznawały siebie za niewierzące. Co więcej duży odsetek osób wierzących stanowią osoby niepraktykujące, które często nie odczuwają żadnych związków ze swoim macierzystym kościołem. Osoby takie, mimo że zgodnie z dokumentacją kościołów, a więc i pośrednio zgodnie z materią ustawy, która zmniejszenie stawki uzależnia od złożenia odpowiedniego wniosku przez dany kościół, są uznawane za wiernych danego kościoła, w rzeczywistości w sposób znikomy albo zgoła w żaden sposób nie przyczyniają się do zwiększenia jego dochodów.

Wydaje się więc, że w związku z postępującą laicyzacją i nieprzystosowanym do niej systemem naliczania podatku zryczałtowanego, realne zmniejszanie ciężaru podatkowego poprzez zbyt wolną waloryzację świadczeń jest pewnym przystosowaniem systemu opodatkowania osób duchownych do stanu faktycznego.

Podatek zryczałtowany a COVID-19

Nie można nie poruszyć przy tej okazji kwestii wpływu pandemii na dochody osób duchownych. Uwarunkowania wirusa COVID-19 wymagają zachowania dużego dystansu

społecznego i unikania gromadzenia się w większych grupach, zwłaszcza w pomieszczeniach zamkniętych. Pomimo że kościoły nie muszą i z reguły nie są zamykane, to obostrzenia związane z pandemią znacznie ograniczają ich działalność. W kościele może przebywać tylko ograniczona liczba osób, kolęda w większości parafii została zawieszona lub ograniczona do najbardziej zdeterminowanych osób, liczba ceremonii religijnych spadła. Przekłada się to na drastyczny spadek dochodów kościoła. W szczególności jest to widoczne, jeżeli mówimy o dochodach będących przedmiotem opodatkowania podatkiem ryczałtowym (w skład których nie wchodzi przecież wynagrodzenie za pracę dla katechetów lub dochody z działalności gospodarczej). Jak już zostało wspomniane owe 90% dochodów doznało ogromnego uszczerbku i dochody kościołów znacznie zmalały. Natomiast z samej natury podatku ryczałtowanego wynika, że stawka podatku jest niezależna od osiągniętego dochodu. W rzeczywistości, biorąc pod uwagę wcześniej wymienione czynniki ciężar podatkowy dla poszczególnej osoby duchownej jest dzisiaj najwyższy od momentu wejścia w życie ustawy o ryczałtowanym opodatkowaniu.

Wprawdzie osoba duchowna może zadeklarować zrezygnowanie z rozliczania się na zasadzie ryczałtu i rozliczać się na ogólnych zasadach na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, jednak jak było wspomniane już wcześniej w praktyce jest to martwy przepis, gdyż trudno sobie wyobrazić aby w przeciągu nawet paru miesięcy duchowni danego kościoła zaczęli całkowicie inaczej niż dotychczas prowadzić księgowość i rozliczenia tak, aby były zgodne z przepisami ustawy o podatku dochodowym.

Podsumowanie

Podsumowując, o ile oczywiście nieprawdą jest, że osoby duchowne nie są opodatkowane, ani to, że opłacany przez nich podatek jest jedynie symboliczny, to zauważyć należy, że ustawa coraz bardziej odbiega od obecnego stanu rzeczywistego. Ustawodawca rzadko i w sposób niewystarczający waloryzuje stawki podatku, a sama ustawa wydaje się bazować na stanie z lat 90-ych, kiedy kościoły a zwłaszcza Kościół Katolicki dysponował w porównaniu do reszty społeczeństwa znacznymi środkami finansowymi a zdecydowana większość Polaków deklarowała się jako wierząca i praktykująca. Nawet jeżeli uznamy, że zbyt powolne podnoszenie stawek jest zjawiskiem celowym, mającym na celu reagowanie na negatywne dla finansów kościołów tendencje, to właściwszym postępowaniem byłaby raczej nowelizacja lub całkowita zmiana ustawy. Dodatkowo pandemia pokazała, że system podatku ryczałtowanego jest całkowicie nieodporny na tego typu zdarzenia, które w sumie wymagałyby przejścia do ewidencjonowania dochodów kościołów.

De lege ferenda, po ponad 20 latach obowiązywania podatku ryczałtowanego dla osób duchownych należałoby zacząć rozważać powoli odchodzenie od tego typu rozwiązań na

rzecz bardziej przystosowanych od obecnych czasów rozwiązań, mając jednak wciąż na uwadze konstytucyjne zasady wolności sumienia i równouprawnienia wszystkich kościołów i związków wyznaniowych.

Abstrakt

Artykuł ma na celu przedstawienie zasad opodatkowania osób duchownych w Polsce oraz problemów pojawiających się w związku ze strukturą tego opodatkowania. Samo opodatkowanie, mimo że obowiązuje od 1998 r., jest stosunkowo mało znane a jego konstrukcja, pomimo zdiagnozowanych problemów nie ulega zmianom. Okres pandemii po raz kolejny pokazuje na nieprzystosowanie obowiązującego systemu do obecnych realiów. Artykuł ma być asumptem do dyskusji na temat roli i konstrukcji opodatkowania osób duchownych w obecnym otoczeniu prawnym i społecznym.

The article aims to present the principles of taxation of clergy in Poland and the problems that arise in connection with the structure of this taxation. The tax, although is valid from 1998, is relatively little known and its structure, despite the diagnosed problems, does not change. The period of the pandemic once again shows that the current system is not adapted to the current realities. The article is intended as a stimulus to a discussion on the role and structure of taxation of clergy in the current legal and social environment.

Słowa kluczowe

Podatek, kościół, osoba duchowna, ryczałt

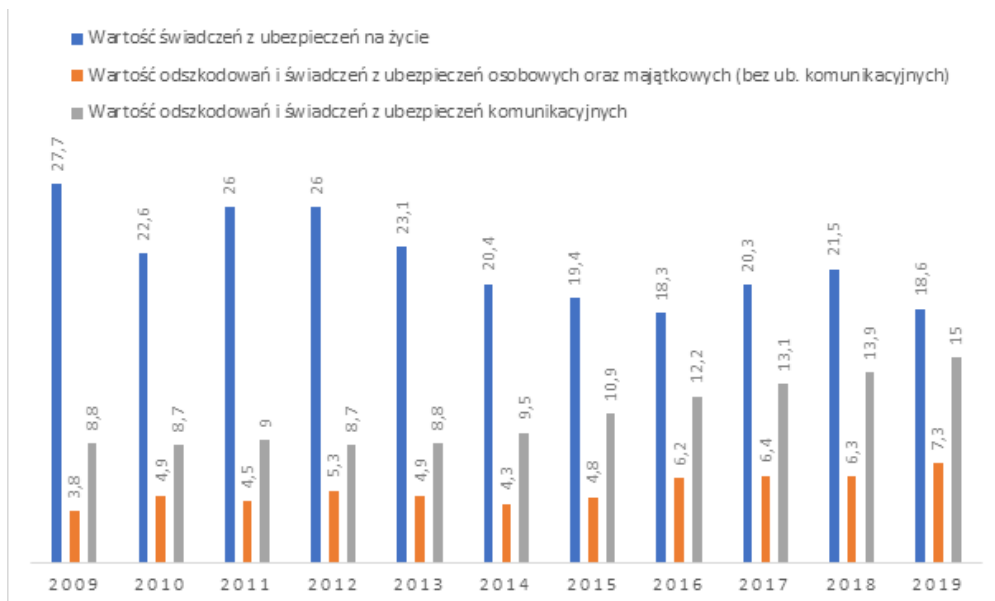
Opodatkowanie podatkami dochodowymi odszkodowań i świadczeń z tytułu umowy ubezpieczenia

Wstęp

Niniejsze opracowanie dotyczy opodatkowania niektórych odszkodowań i świadczeń otrzymywanych z tytułu ubezpieczeń gospodarczych. Nie dotyczy świadczeń z ubezpieczeń społecznych, świadczeń otrzymywanych z tytułu ubezpieczeń zdrowotnych, świadczeń emerytalnych otrzymywanych z tytułu członkostwa w OFE oraz posiadania IKE lub udziału w PPK.

Większość dorosłych Polaków jest stroną umowy ubezpieczenia na życie lub ubezpieczenia majątkowego. Istotą stosunku ubezpieczeniowego jest obowiązek zapłaty odszkodowania lub świadczenia w przypadku zaistnienia zdarzenia określonego w umowie ubezpieczenia. Owo zdarzenie dotyczyć może majątku, a także zdrowia lub życia osoby ubezpieczonej. Gwarantem odpowiedzialności odszkodowawczej za wystąpienie skutków takich zdarzeń są zakłady ubezpieczeń określane również ubezpieczycielami. Składki gromadzone przez ubezpieczycieli są dla nich najważniejszym źródłem przychodów. Odszkodowania i świadczenia zaś są u ubezpieczycieli najistotniejszymi kosztami uzyskania przychodów. Wydatki ubezpieczycieli na odszkodowania i świadczenia w 2019 r. osiągnęły wartość prawie 41 mld zł. W poprzednich latach sięgały odpowiednio:

- w 2015 r. 35,1 mld zł,
- w 2016 r. 36,7 mld zł,
- w 2017 r. 39,8 mld zł,
- w 2018 r. 41,7 mld zł.



Rysunek 1. Wartość odszkodowań i świadczeń wypłaconych w latach 2009-2019. Opracowanie własne na podstawie raportu: PIU, *Ubezpieczenia w liczbach 2019. Rynek ubezpieczeń w Polsce*.¹

Kwoty otrzymane z tytułu umów ubezpieczeń gospodarczych mogą w ujęciu prawnopodatkowym stanowić przychód poszkodowanych, ubezpieczonych lub uposażonych i podlegać opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bądź na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Definicja odszkodowania oraz świadczenia

Pojęcie umowy ubezpieczenia gospodarczego reguluje obecnie ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740).² W kodeksie (kc) umowa ta została uregulowana w Księdze III zatytułowanej „Zobowiązania” w Tytule XXVII. Tytuł składa się z trzech Działów i obejmuje artykuły od 805 do 834.

Zgodnie z art. 805 kc „Przez umowę ubezpieczenia ubezpieczyciel zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, spełnić określone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę. Świadczenie ubezpieczyciela polega w szczególności na zapłacie:

¹ <https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2020/04/ubezpieczenia-w-liczbach-2019.pdf>,

² <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19640160093/U/D19640093Lj.pdf>

- w przypadku ubezpieczenia majątkowego - określonego odszkodowania za szkodę powstałą wskutek przewidzianego w umowie wypadku,
- w przypadku ubezpieczenia osobowego - umówionej sumy pieniężnej, renty lub innego świadczenia w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku w życiu osoby ubezpieczonej."

Podział, który wprowadza Kodeks cywilny reguluje ubezpieczenia majątkowe, w skład których wchodzi ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej oraz osobowe, w skład których wchodzi ubezpieczenia na życie. Poszczególne typy umów ubezpieczeń zawarto w art. 821, 822 i 829 kc. W art. 821 kc. ujęto definicję ubezpieczeń majątkowych, w art. 822 umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej, a w art. 829 umowy ubezpieczenia osobowego.

Pojęcie odszkodowania ściśle wiąże się z pojęciem szkody, czyli poniesionego wbrew woli poszkodowanego uszczerbku w jego dobrach lub interesach prawnie chronionych. W przypadku, gdy zdarzeniem objętym ochroną ubezpieczeniową na podstawie umowy ubezpieczenia jest wypadek, w wyniku którego nastąpiła szkoda zakład ubezpieczeń wypłaca poszkodowanemu odszkodowanie. Szkody mogą dotyczyć:

- majątku poszkodowanego (ubezpieczonego),
- uszczerbku o charakterze niemajątkowym.

Zgodnie z treścią art. 363 kc, który określa sposób naprawienia szkody odszkodowanie z tytułu umowy ubezpieczenia jest świadczeniem pieniężnym. W myśl bowiem tego artykułu „(...) gdyby przywrócenie stanu poprzedniego było niemożliwe albo gdyby pociągało za sobą dla zobowiązanego nadmierne trudności lub koszty, roszczenie poszkodowanego ogranicza się do świadczenia w pieniądzu.” Ponadto zgodnie art. 358¹ § 1 kc „Jeżeli przedmiotem zobowiązania od chwili jego powstania jest suma pieniężna, spełnienie świadczenia następuje przez zapłatę sumy nominalnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.” Zgodnie z definicją pojęcia świadczenia pieniężnego jego „Istota (...) polega na transferze z majątku dłużnika do majątku wierzyciela określonej wartości dającej wyrazić się w sumie pieniężnej.”³

Również świadczenia z tytułu umów ubezpieczeń osobowych mają co do zasady charakter pieniężny. W ubezpieczeniach na życie ubezpieczyciel, w przypadku zajścia określonego zdarzenia w życiu ubezpieczonego, spełnia określone w umowie ubezpieczenia świadczenie pieniężne.

³ <http://www.openlaw.com.pl/wikka.php?wakka=SwiadczeniePieniezne> ,

Czy kwoty otrzymane z tytułu umów ubezpieczeń stanowią przychody?

W myśl wspomnianych wcześniej artykułów kc wypłata odszkodowania lub świadczenia polega na wypłacie poszkodowanemu lub ubezpieczonemu pieniędzy. Stanowią one na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ (t.j. Dz. U. 2021 poz. 1128) przychód owego poszkodowanego (ubezpieczonego). Zgodnie bowiem z treścią tego artykułu: „Przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze (...)”.

Również odszkodowania otrzymywane przez osoby prawne, gdy poniosły one szkodę i były ubezpieczone stanowią dla nich otrzymane pieniądze, czyli w ujęciu prawnopodatkowym ich przychód. Kwestię tą reguluje art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.⁵ Zgodnie z jego treścią, „Przychodami (...) są w szczególności otrzymane pieniądze (...)”.

Datą powstania przychodu zarówno w przypadku otrzymujących odszkodowania i świadczenia osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, jak i otrzymujących odszkodowania osób prawnych jest dzień otrzymania odszkodowania lub świadczenia. Na podstawie bowiem:

- art 14 ust 1i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych „W przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej (...) za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty”,
- art 12 ust 3e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej „(...) za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty”.

Czy i jak opodatkowane są przychody (dochody) osób fizycznych z tytułu otrzymania odszkodowania lub świadczenia?

Środki otrzymywane jako odszkodowania lub świadczenia przez ubezpieczone lub poszkodowane podmioty w ujęciu prawnopodatkowym są ich przychodami. Otrzymujący odszkodowania lub świadczenia w przypadku istnienia obowiązku podatkowego są zaś podatnikami.

⁴ <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf> ,

⁵ <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf>

Na zakres obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania odszkodowania lub świadczenia z umowy ubezpieczenia ostatecznie wpływa treść art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, będący częścią Rozdziału 3, poświęconego zwolnieniom przedmiotowym. Zgodnie z treścią tego artykułu „Wolne od podatku dochodowego są kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych (...)”. Oznacza to, że odszkodowania i świadczenia otrzymywane przez osoby fizyczne są, poza wyjątkami wskazanymi w ustawie, zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych. Wyjątki te obejmują:

- odszkodowania za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą lub prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane zgodnie z art. 27 ust. 1 lub art. 30c,
- dochody, o których mowa w art. 24 ust. 15 i 15a, czyli dochód uzyskany z umów ubezpieczeń z funduszem kapitałowym oraz dochód z umów ubezpieczeń na życie i dożycie z funduszem kapitałowym.

Należy zaznaczyć, że odszkodowania za szkody w składnikach majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą były w całości opodatkowane podatkiem PIT do 31 grudnia 2018 r. Od 1 stycznia 2019 r. ustawodawca zwolnił co do zasady odszkodowania otrzymane z tytułu szkód w składnikach majątku wprowadzonych do ewidencji środków trwałych z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zwolnienie owo nastąpiło poprzez dodanie u ustawie art. 21 ust. 1 pkt 29b w brzmieniu: „Wolne od podatku dochodowego są (...) odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT) wydaną na podstawie odrębnych przepisów, zwaną dalej „Klasyfikacją”, do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była ta szkoda (...)”. Należy jednak zaznaczyć, że podatnik w myśl art. 23 ust. 1 pkt 45 nie może obecnie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów części wydatków na remont lub zakup środka trwałego sfinansowanej z otrzymanego odszkodowania.

Opodatkowaniu więc nadal podlegają kwoty otrzymane z tytułu:

- odszkodowań za szkody w środku trwałym, gdy nie zostały one przeznaczone na remont lub wytworzenie środka trwałego,

- odszkodowań za szkody w składnikach majątku związanego z prowadzeniem działań specjalnych produkcji rolnej, gdy nie zostały one przeznaczone na remont lub wytworzenie środka trwałego,
- odszkodowań za szkodę w samochodzie osobowym związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą lub prowadzeniem działań specjalnych produkcji rolnej nawet wówczas, gdy odszkodowanie zostało przeznaczone na remont samochodu.

W takich przypadkach podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą, zgodnie z treścią art. 9a ust. 1 i 2 mogą wybrać sposób opodatkowania osiąganych przychodów w tym również przychodu z tytułu otrzymania odszkodowania. Mogą zdecydować o tym, że ich przychody będą opodatkowane na zasadach określonych:

- w art. 27 ust. 1. Zasady opodatkowania określone w tym artykule obowiązują, gdy podatnik nie dokona wyboru zasad opodatkowania określonych w art. 30c,
- lub w art. 30c. Zgodnie z treścią tego przepisu „Podatnicy mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c. W tym przypadku są obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego.”
- w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1905, 2123, 2320, z 2021 r. poz. 255.).⁶ W ten sposób przychód z tytułu otrzymania odszkodowania lub świadczenia mogą rozliczyć podatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 podatek oblicza się w oparciu o progi i stawki określone w zamieszczonej w ustawie tabeli. Należy jednak pamiętać, że podstawę obliczenia podatku tworzą wszystkie przychody z danego źródła przychodów pomniejszone o koszty uzyskania przychodów z tego źródła. Przychody z tytułu odszkodowań i świadczeń będą się więc sumowały z innymi przychodami osiągniętymi przez podatnika z pozarolniczej działalności gospodarczej.

⁶ <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19981440930/U/D19980930Lj.pdf>

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi	
Ponad	do		
	85 528	17%	Minus kwota zmniejszająca podatek
85 528		14 539 zł 76 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł	

W art. 27 ustawy określono również zasady ustalania kwoty zmniejszającej podatek.

Nieco inaczej podatek obliczany jest w przypadku, gdy podatnik zdecydował o tym, że przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej będzie rozliczał na zasadach określonych w art. 30c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wówczas podatek dochodowy od dochodów uzyskanych z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej wynosi 19% podstawy obliczenia podatku. Oznacza to, że podatnicy zobowiązani do zapłaty podatku od dochodów z tytułu otrzymanych odszkodowań zapłacą 19% kwoty:

- otrzymanego odszkodowania za szkodę w środku trwałym, gdy nie zostało one przeznaczone na remont lub wytworzenie środka trwałego,
- odszkodowania za szkodę w samochodzie osobowym związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą lub prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej nawet wówczas, gdy odszkodowanie zostało przeznaczone na remont samochodu.

W przypadku, gdy osoba fizyczna jest podatnikiem zryczałtowanego podatku dochodowego, a więc rozlicza podatek dochodowy na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne kwota odszkodowania stanowi jego przychód opodatkowany według właściwej dla przedsiębiorcy (osoby fizycznej) stawki ryczałtowej.

Należy również zaznaczyć, że opodatkowaniu podatkiem PIT odszkodowania otrzymanego z tytułu umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podlega jedynie kwota nadwyżki między wartością otrzymanego odszkodowania, a kosztem naprawy uszkodzonego składnika majątkowego (na podstawie art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Taki sposób ustalania dochodu nie dotyczy jednak podatników rozliczających się w oparciu o ryczałt. U tzw. ryczałtowców podstawę obliczenia podatku

będzie stanowiła cała kwota odszkodowania. Podatnik nie będzie mógł jej pomniejszyć o koszty naprawy składnika majątkowego.

Opodatkowaniu podatkiem PIT podlega również dochód z tytułu umów ubezpieczenia na życie z funduszem kapitałowym. Zgodnie z art. 24 ust. 15a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych „Dochodem z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia na życie lub dożycie, zawartą na podstawie odrębnych przepisów, w której świadczenie zakładu ubezpieczeń z tytułu dożycia jest: 1) ustalane na podstawie określonych indeksów lub innych wartości bazowych albo 2) równe składce ubezpieczeniowej powiększonej o określony w umowie ubezpieczenia wskaźnik – jest różnica między wypłaconą kwotą świadczenia a składką wpłaconą do zakładu ubezpieczeń.”

Dochód z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w ubezpieczeniach na życie ustala się więc jako różnicę między sumą otrzymanego świadczenia, a sumą wpłaconych składek. Od dochodu (przychodu) tego zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy.

Czy i jak opodatkowane są przychody (dochody) osób prawnych z tytułu otrzymania odszkodowania?

Odszkodowania otrzymywane przez osoby prawne jako przychody (i dochody) tych osób są opodatkowane podatkiem CIT. Do 31 grudnia 2018 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewidywała zwolnień analogicznych do tych, które funkcjonowały w przypadku podatku PIT. Takie rozwiązanie podyktowane było tym, że ewentualne straty majątkowe z tytułu szkód mogły być przez osoby prawne uwzględniane w formie amortyzacji środków trwałych jako koszty uzyskania przychodów.

1 stycznia 2019 r. ustawodawca dodał w art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych punkt 54a. Zgodnie z jego treścią „Wolne od podatku są (...) odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, przy czym przepis art. 16 ust. 1 pkt 48 stosuje się odpowiednio”. Dodając punkt 54a ustawodawca ujedynolcił w pewnym zakresie zasady opodatkowania przychodów (dochodów) z tytułu otrzymanych odszkodowań przez osoby prawne i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

Odszkodowania stanowią dla osoby prawnej, która je otrzymuje, przychody ze źródeł innych niż zyski kapitałowe. Kwoty odszkodowań otrzymywanych przez osoby prawne są opodatkowane na zasadach ogólnych według stawki podatkowej właściwej dla danego podatnika (stawka 19% lub stawka 9% dla małych podatników).

Podsumowanie

Podatek dochodowy od osób fizycznych			Zryczałtowany podatek dochodowy	Podatek dochodowy od osób prawnych	
Podatnik PIT - osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej	Podatnik PIT - osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	Podatnik PIT - osoba fizyczna prowadząca działalność w zakresie działań specjalnych produkcji rolnej	Podatnik zryczałtowan. podatku od dochodów ewidencjonowanych - osoba fizyczna	Podatnik CIT = osoba prawna	Podatnik CIT - jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, będąca podatnikiem podatku CIT
Odszkodowania i świadczenia są zwolnione z podatku	Odszkodowania i świadczenia są zwolnione z podatku z wyjątkiem przypadków określonych w ustawie o PIT	Odszkodowania i świadczenia są zwolnione z podatku z wyjątkiem przypadków określonych w ustawie o PIT	Odszkodowania i świadczenia są zwolnione z podatku z wyjątkiem przypadków określonych w ustawie o PIT (opodatkowane są przychody)	Odszkodowania są opodatkowane z wyjątkiem przypadków określonych w ustawie o CIT	Odszkodowania są opodatkowane z wyjątkiem przypadków określonych w ustawie o CIT

Źródła:

- <https://piu.org.pl/wp-content/uploads/2020/04/ubezpieczenia-w-liczbach-2019.pdf> ,
- <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19640160093/U/D19640093Lj.pdf>,
- <http://www.openlaw.com.pl/wikka.php?wakka=SwiadczeniePieniezne> ,
- <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf> ,
- <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf> ,
- <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19981440930/U/D19980930Lj.pdf> .

dr Mateusz Tchórzewski

Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej w prawie polskim na tle porównawczym

Preferential taxation of natural persons' income from intellectual property rights in Polish law – a comparative perspective

Streszczenie

Praca poświęcona jest preferencyjnemu opodatkowaniu dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej w kontekście treści przepisów art. 30ca-30cb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (IP Box). W opracowaniu poddano w szczególności analizie treść i kontekst wyżej wymienionych regulacji oraz wybrane problemy interpretacyjne a także praktyczne zidentyfikowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Badane kwestie zostały zestawione z odpowiednimi regulacjami prawa francuskiego. Uwzględniono także poziom odpowiednich stawek podatkowych obowiązujących w innych wybranych prawodawstwach obcych.

Abstract

The paper focuses on the preferential taxation of natural persons' incomes stemming from intellectual property rights in the context of articles 30ca-30cb of the Polish personal income tax act (IP Box). The content and context of the aforementioned regulations were analyzed, as well as selected interpretive and practical problems identified in rulings of administrative courts. The subject matter was juxtaposed against related regulations of French law. The level of relevant tax rates in effect in other foreign jurisdictions was also taken into consideration.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, IP Box, preferencje podatkowe, opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej.

Key words: personal income tax, IP Box, tax preferences, tax expenditures, taxation of income from intellectual property rights.

Uwagi wprowadzające

Coraz to szybszy postęp techniczny¹ w zakresie cyfryzacji i ściśle z nią związanej automatyzacji wiąże się z głębokimi przekształceniami działalności człowieka (w tym procesów gospodarczych) w skali krajowej i globalnej. Żadne państwo nie może pozwolić sobie na pozostanie w tyle za wyżej wymienionymi przekształceniami, grozi to bowiem bardzo poważnymi, długofalowymi i negatywnymi konsekwencjami o charakterze gospodarczym, społecznym a także politycznym². Można tu zaobserwować pewną prawidłowość zgodnie z którą pewne przełomowe postępy w sferze techniki mogą zachodzić w bardziej spontaniczny sposób w jednym miejscu, podczas gdy ich wprowadzanie w innych miejscach może wymagać realizacji przez władzę publiczną świadomej polityki³.

Współcześnie prawo podatkowe jest często wykorzystywane jako narzędzie kształtowania rzeczywistości ekonomicznej i społecznej. Ta rola prawa podatkowego wydaje się być szczególnie wyraźną w kontekście preferencji podatkowych zmierzających do stymulacji określonych, pożądaných przez ustawodawcę, działań podatników.

Przez preferencje podatkowe należy rozumieć wspieranie określonych grup podatników lub określonych działalności drogą nie dokonywania transferów z budżetu państwa, ale poprzez redukcję lub zmniejszenie obciążenia podatkowego. Trzeba tu zaznaczyć, że preferencję podatkową można rozpatrywać jako substytut bezpośredniego wydatku budżetowego⁴. Wsparcie to ma doprowadzić do pożądaných przez ustawodawcę skutków. Skutki te można podzielić na skutki o charakterze społecznym i gospodarczym. Jeśli chodzi o skutki gospodarcze podlegają one dalszemu podziałowi na skutki o charakterze ilościowym i jakościowym. Te pierwsze wiążą się z dążeniem do wzmacniania wzrostu gospodarczego poprzez stymulowanie popytu, jednak bez nacisku kładzionego na długofalowe kształtowanie danej gospodarki. Drugie wiążą się z dążeniem do długofalowego kształtowania gospodarki w między innymi poprzez wspieranie postępu technicznego.

Warto dodać, że współcześnie automatyzacja w sposób bezprecedensowy dotyka nie tylko czynności fizycznych, ale także sfer związanych dotąd nieodzownie z pracą intelektualną

¹ Warto w tym miejscu sprecyzować znaczenia terminów: technologia i technika na potrzeby niniejszego opracowania. W języku polskim różnica między słowami: technika i technologia polegać ma na tym, że technika wiąże się z tym jak coś się wytwarza a technologia odnosi się do parametrów pracy danych narzędzi lub procesów. Zob. Z. ŁUCKI, *Proszę... nie mówmy „technologia” na technikę!*, https://www.uci.agh.edu.pl/bip/63/11_63.htm (dostęp: 01.07.2021 r.).

² Państwa pozostając w tyle w zakresie przyswajania najbardziej efektywných rozwiązań prawnych oraz, w szczególności, technicznych stawały się ofiarami mniej lub bardziej brutalnych agresji. Wyrazistym przykładem są Chiny, które w trakcie tak zwanego stulecia upokorzeń padły ofiarą między innymi wyzyskowi ekonomicznemu ze strony Wielkiej Brytanii oraz tragicznej w skutkach inwazji zmodernizowanej Japonii.

³ Charakterystycznym przykładem tego rodzaju sytuacji była gwałtowna transformacja gospodarki i społeczeństwa japońskiego w okresie Meiji.

⁴ A. Wyszowski, *Preferencje podatkowe w ramach podatków dochodowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 2012, nr 52, s. 203 i nast.

człowieka⁵. Zdaniem autora przedmiot tego opracowania powinien być rozpatrywany przede wszystkim w kontekście wyżej wymienionych czynników.

Wymaga tu wskazania także sformułowana w doktrynie przedmiotu krytyka pozafiskalnych funkcji podatków. Jak wiadomo rozróżnia się pomiędzy funkcją fiskalną i funkcją pozafiskalną. Funkcję fiskalną rozumie się tu jako dostarczanie władzy publicznej niezbędnych dochodów budżetowych, w perspektywie okresu co najmniej kilkuletniego. Pozafiskalne funkcje podatków w racjonalnym modelu prawa podatkowego powinny nie występować, występować w sposób niezamierzony bądź wynikać z konieczności zachowania pokoju społecznego⁶. Mimo tej krytycznej oceny funkcji pozafiskalnych podatków wydaje się, że szerokie uwzględnianie tych funkcji w treści przepisów prawa podatkowego jest rzeczywistością, która nie ulegnie znaczącym zmianom w dającej się przewidzieć przyszłości. W kontekście przedmiotowych rozważań wynika to w szczególności ze specyficznej konkurencji podatkowej mającej charakter międzynarodowy⁷.

1. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Przedmiotowe rozwiązanie zostało wprowadzone do polskiego ustawodawstwa ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Intencje ustawodawcy wpisują się tu wprost w kwestie zarysowane we wstępie do tego opracowania. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu wyżej wymienionego aktu normatywnego⁸ do głównych celów zachęty podatkowej dla przedsiębiorców, którzy uzyskują dochody z komercjalizacji wytworzonych lub rozwiniętych przez nich praw własności intelektualnej (tzw. *Innovation Box*) należały:

- zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa;
- zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy;

⁵ Jako przykład można tu podać podejmowane w rosnącym zakresie przez algorytmy decyzje w dotychczasowe transakcje giełdowych, zob. *The stockmarket is now run by computers, algorithms and passive managers*, „The Economist”, 2019, październik, <https://www.economist.com/briefing/2019/10/05/the-stockmarket-is-now-run-by-computers-algorithms-and-passive-managers> (dostęp: 01.07.2021 r.).

⁶ W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 25.

⁷ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w ciągu dwóch dekad poprzedzających rok 2015 większość krajów zaimplementowała lub rozszerzyła istniejące zachęty podatkowe związane z działalnością badawczo-rozwojową. Zob. A. Wildowicz-Giegiel, R. Dziemianowicz, *The impact of the tax incentives on the process of innovation creation in Polish economy*, Proceedings of the Third International Conference Advances in Social Science, Economics and Management Study, Institute of Research Engineers and Doctors, 2015, s. 26.

⁸ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 24 czerwca 2021 r.), s. 2 i nast.

- zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

Przedmiotowe rozwiązanie miało prowadzić do wzrostu zainteresowania pracami badawczo-rozwojowymi prowadzonymi w Polsce, a także „zamknąć” łańcuch wartości związanych z procesem tworzenia i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań. Omawiana preferencja podatkowa miała także przyczynić się do konkurencyjności i atrakcyjności polskiego systemu podatkowego z punktu widzenia firm rozwijających wysokie technologie, wspierać rozwój i inwestycje, kreować wysoko jakościowe miejsca pracy w innowacyjnych sektorach oraz pełnić funkcję retencyjną dla innowacyjnych rozwiązań a w rezultacie zapobiegać umiejscawianiu praw własności intelektualnej w krajach oferujących niższe opodatkowanie dla podmiotów uzyskujących przychody z komercjalizacji odpowiednich praw⁹.

Warto zauważyć, że w literaturze wyróżnia się zachęty podatkowe o charakterze *front-end* i *back-end*¹⁰. Te pierwsze przybierają w szczególności następujące formy:

- efektywna redukcja podstawy opodatkowania;
- odliczenia od podatku do zapłaty;
- odłożenia w czasie terminu płatności podatku (przyśpieszona amortyzacja jest zaliczana do tego rodzaju instrumentów)¹¹.

Z kolei rozwiązania typu *patent-box*, związane z preferencyjnymi stawkami podatku zaliczają się do tak zwanych zachęt typu *back-end*¹².

Omawiana preferencja podatkowa znajduje swoje uregulowanie w art. 30ca-30cb ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: upit)¹³. Przepis art. 30ca ust. 1 upit przewiduje preferencyjną stawkę podatkową w wysokości 5% w odniesieniu do dochodu podatnika z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętego w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. Za kwalifikowane prawa własności intelektualnej uznaje się zgodnie z art. 30ca ust. 2 upit:

- patent,
- prawo ochronne na wzór użytkowy,
- prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,

⁹ Tamże.

¹⁰ A. Witold-Giegiel, R. Dziemianowicz, *The impact of the tax incentives on the...*, s. 26.

¹¹ Tamże.

¹² Tamże.

¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128.

- prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
- dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,
- prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu,
- wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin,
- autorskie prawo do programu komputerowego,

podlegające ochronie prawnej na podstawie prawa krajowego lub międzynarodowego. Co istotne przedmiot tej ochrony powinien zostać wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przezeń działalności badawczo-rozwojowej.

Przepisy art. 30ca-30cb doczekały się kilku opracowań¹⁴. W tej części niniejszego opracowania skupiono się w związku z tym jedynie na wybranych aspektach przedmiotowej regulacji.

Należy zdaniem autora zgodzić się z twierdzeniem zgodnie z którym autorskie prawo do programu komputerowego zasługuje na szczególną uwagę¹⁵. Przyczyną tego nie są zdaniem autora jedynie specyficzne zasady w zakresie formalnej rejestracji odpowiedniego prawa i znaczne trudności zachodzące w jego precyzyjnym zdefiniowaniu. Ważnym wątkiem jest tu także potrzeba tworzenia zachęt dla pozyskiwania i zatrzymywania wykwalifikowanych programistów. Specyfiką tej branży jest znaczny popyt na usługi programistów oraz stosunkowo niewielkie ograniczenia w ich świadczeniu, co ma dwa ważne aspekty. Pierwszy wiąże się z tym, że języki programowania mają charakter uniwersalny co z kolei bardzo ułatwia podejmowania działalności w zagranicznym otoczeniu językowo-kulturowym. Drugi wynika z relatywnej łatwości w świadczeniu usług na odległość. Skutkuje to znaczną mobilnością programistów i w konsekwencji potrzebą tworzenia rozwiązań, które tworzyłyby konkurencyjne warunki dzięki którym możliwie duża ich liczba świadczyłaby usługi na rzecz polskich podmiotów, realizując potrzeby polskiej gospodarki. Wywołuje to intensywną konkurencję między państwami, która wpisuje się w procesy o których była mowa we wprowadzeniu do niniejszego opracowania. Współcześnie przekształcenia działalności człowieka (nie tylko tej o charakterze *stricte* gospodarczym), wiążące się w szczególności z rosnącą rolą automatyzacji i cyfryzacji, wymagają tworzenia i modernizowania coraz

¹⁴ Należy tu wskazać w szczególności na następującą pozycję: *Komentarz do art. 30ca ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, w: W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wyd. 16, Warszawa 2021, dostęp: Legalis; na uwagę zasługują także w znacznym stopniu aktualne opracowania: K. Żagun, *Innovation Box – domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3, s. 19-24; M. Bernat, *IP BOX również w Polsce: preferencyjne opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej*, LEX/el. 2018; *IP BOX - PIT - objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z 15 lipca 2019 r.*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/> (dostęp: 29.06.2021r.).

¹⁵ Zob. 3.1. *Prawa własności intelektualnej uwzględniane przy kalkulacji dochodu objętego IP BOX*, w: M. Bernat, *IP BOX również w Polsce...*

większej ilości coraz bardziej złożonego oprogramowania¹⁶. W związku z powyższym pozytywnie należy ocenić działania zmierzające do preferencyjnego opodatkowania działalności programistów mimo pewnych wątpliwości związanych z wąsko pojętą kwestią sprawiedliwości tego rodzaju rozwiązań. Tego rodzaju preferencje mogą budzić wzburzenie podatników, których sytuacja nie wiąże się z potrzebą tworzenia dostępnych dla nich, porównywalnych rozwiązań. Zdaniem autora długofalowe następstwa braku odpowiedniej retencji (pozyskiwania) wykwalifikowanych programistów prawdopodobnie będą bardziej dotkliwe dla podatników nie korzystających z przedmiotowych preferencji niż dolegliwości związane z nierównościami w opodatkowaniu¹⁷.

Zgodnie z art. 30cb ust. 3 updog podstawą opodatkowania w przedmiotowym zakresie jest suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się, zgodnie z art. 30cb ust. 4 updog, jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczanego zgodnie z następującym wzorem:

$$\frac{(a+b)*1,3}{a+b+c+d}$$

gdzie poszczególne litery oznaczają koszty faktycznie poniesione przez podatnika na:

- a - prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej;
- b - nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od określonego podmiotu niepowiązanego;

¹⁶ Można w tym kontekście wskazać na co najmniej trzy zasadnicze rodzaje oprogramowania. Pierwszy obejmuje innowacyjne, wysoce złożone oprogramowanie, którego zastosowanie skutkuje skokowym przekształceniem działalności człowieka (jako przykład można tu podać algorytm prowadzący pojazd transportowy lub bojowy bez bezpośredniego udziału człowieka). Drugi wiąże się z bieżącymi modyfikacjami działalności człowieka, które mogą w dłuższej perspektywie skutkować jakościowymi zmianami (przykładowo: oprogramowanie poprawiające subtelne niedoskonałości tekstu pisanego w zakresie jego stylu). Trzeci obejmuje tworzenie (modyfikowanie) oprogramowania nie skutkującego jakościowymi zmianami w działalności człowieka, ale wpływającego na jego komfort (jako przykład można tu podać oprogramowanie umożliwiające wirtualne przymierzanie odzieży).

¹⁷ Rozwiązaniem tego problemu mogłoby potencjalnie być wprowadzenie wiążących standardów na poziomie międzynarodowym. Pewne kroki poczyniono w tym kierunku w ramach OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, ang. *Organisation for Economic Cooperation and Development*) o czym jest mowa w dalszej części opracowania. Zdaniem autora w dającej przewidzieć się przyszłości nie dojdzie jednak na szczeblu międzynarodowym do stworzenia odpowiednich, faktycznie egzekwowalnych standardów, które usunęłyby następstwa międzynarodowej konkurencji podatkowej w zakresie przedmiotowych preferencji podatkowych.

c - nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od określonego podmiotu powiązanego;

d - nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Przy czym do wyżej wymienionych kosztów nie zalicza się, zgodnie z art. 30ca ust. 5 updof, kosztów nie będących bezpośrednio związanymi z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami. Warto zaznaczyć, że wskaźnik o którym mowa powyżej (tak zwany wskaźnik *nexus*) został zainicjowany w celu promowania podatników samodzielnie prowadzących prace badawczo-rozwojowe lub przy współpracy z podmiotami niepowiązanymi¹⁸.

Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest, w myśl art. 30ca ust. 7 updof, obliczony zgodnie z art. 9 ust. 2 updof dochód (strata) z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie, w jakim został osiągnięty:

- z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
- ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
- z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
- z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.

W przepisie art. 30cb updof ujęto warunki dotyczące przedmiotowej ulgi. Obowiązki te obejmują w szczególności: konieczność wyodrębnienia każdego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w prowadzonych księgach rachunkowych; prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób, który zapewnia ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej; wyodrębnienie odpowiednich kosztów przypadających na każde przedmiotowe prawo w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu.

Istotne znaczenie z punktu widzenia przedmiotowej preferencji podatkowej ma definicja działalności badawczo-rozwojowej. W myśl art. 5a pkt 38 updof należy przez nią rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną

¹⁸ M. Janiszewska, J.M. Janiszewski, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia Biura Analiz Sejmowych”, 2020, nr 1, s. 64.

w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Przez pojęcie badań naukowych należy, zgodnie z treścią art. 5a pkt 39, rozumieć: badania podstawowe¹⁹ w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²⁰, badania aplikacyjne²¹ w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 tejże ustawy. Przez pojęcie prac rozwojowych²² należy rozumieć w myśl art. 5a pkt 40 prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Podsumowując tę część opracowania należy odnieść się do wybranych ocen związanych z przedmiotową regulacją. Wyniki badań wskazują, że zarówno zachęty mające charakter fiskalny, jak i te przybierające postać finansowania bezpośredniego wydają się mieć pozytywny wpływ na wydatki na działalność badawczo-rozwojową. Podkreśla się przy tym, że warunkiem koniecznym dla większej intensywności działalności badawczo-rozwojowej jest korzystne środowisko instytucjonalne w skład którego wchodzi właśnie między innymi zachęty o charakterze fiskalnym²³. Oznacza to, że wprowadzenie przedmiotowych rozwiązań jest z tego punktu widzenia dobrym kierunkiem działania, nawet jeżeli od razu nie przyniosą one wyrazistych, pożądaných rezultatów. Mogą bowiem posłużyć co najmniej gromadzeniu przydatnego doświadczenia w kontekście tworzenia i implementacji tego rodzaju regulacji na gruncie polskim, cechującym się swoją szczególną specyfiką. Trzeba jednak wskazać, że istnieją także badania, których wyniki wydają się podważać efektywność rozwiązań typu IP Box w kontekście wspomagania innowacji²⁴.

Jeśli chodzi o ocenę przez podatników przedmiotowych regulacji, badania przeprowadzone w czwartym kwartale 2019 r. wskazują na to, że przedsiębiorcy pozytywnie oceniają narzędzia fiskalne nie wydają się jednak wykazywać przy tym skłonności do ich stosowania. Warto dodać, że znaczna część (40%) respondentów uznało trudność wykorzystania odpowiednich instrumentów w praktyce za barierę stojącą na przeszkodzie ich wykorzystywania²⁵. Jako czynniki zniechęcające przedsiębiorstwa do korzystania

¹⁹ Są to badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne.

²⁰ Dz. U. z 2021 r. poz. 478 i 619.

²¹ Są to prace mające na celu zdobywanie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

²² Należy przez to rozumieć działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

²³ A. Witold-Gięgiel, R. Dziemianowicz, *The impact of the tax incentives on the...*, s. 28.

²⁴ Zob. F. Gaessler, B. H. Hall, D. Harhoff, *Should there be lower taxes on patent income?*, NBER Working Paper, 2019, nr 24843, s. 32.

²⁵ M. Janiszewska, J.M. Janiszewski, *Wykorzystanie regulacji podatkowych...*, s. 67.

z omawianych preferencji wskazuje się tu najczęściej niepewność i zmienność przepisów oraz brak przejrzystości przepisów²⁶.

2. Wybrane wątpliwości interpretacyjne i zagadnienia praktyczne w kontekście orzecznictwa sądów administracyjnych

W ocenie autora przydatnym probierzem znaczenia poszczególnych wątpliwości interpretacyjnych jest identyfikacja tych, które stały się przedmiotem orzecznictwa sądów. Wniesienie skargi do sądu administracyjnego wiąże się dla zainteresowanego podmiotu z istotnymi nakładami bez perspektywy uzyskania szybkiego rozstrzygnięcia. Można zatem jak się wydaje założyć, że skoro już zdecydowano się na taki krok przedmiotowy problem uznany został za ważny i na tyle niejednoznaczny, że zarówno rzeczywisty lub potencjalny podatnik jak i organ podatkowy uznali za zasadne toczenie odpowiedniego sporu.

W tym miejscu na uwagę zasługuje trafna zdaniem autora myśl zgodnie z którą stosowanie prawa podatkowego (zarówno bezpośrednio przez podmioty tego prawa, jak i przez organy władzy) w postępowaniach o charakterze jurysdykcyjnym stanowi w sensie obiektywnym najważniejsze zjawisko w triadzie zjawisk na którą składają się: stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa. Co istotne treść rzeczywiście zastosowanych norm prawnych nierzadko różni się od prawa zamierzonego - tego, które wynika z woli prawodawcy²⁷. Ponadto w przypadku, gdy przepis prawny stosowany jest w procedurach o charakterze jurysdykcyjnym przez organy administracji rządowej i samorządowej, bardzo często wybór warunków normy prawnej stanowi przedmiot swoistych negocjacji zachodzących między podatnikiem a władzą. Skutkuje to decyzją organu wyrażającą pogląd prawny co do treści normy, którą „podziela” dany organ, przy czym norma ta może ulec zmianie na skutek wyroku sądu administracyjnego dotyczącego danej decyzji²⁸. Jak się wydaje trafność tego poglądu jest dobrze egzemplifikowana w treści tej części niniejszego opracowania.

Analiza przedmiotowego orzecznictwa wydaje się potwierdzać wcześniej zarysowaną tezę zgodnie z którą treść przedmiotowych przepisów nie jest jasna dla podatników. Obawiają się oni konsekwencji tego, że organy podatkowe przyjmą niekorzystne dla nich poglądy co do treści norm zawartych w wyżej wymienionych przepisach. Świadczy o tym znaczna ilość orzeczeń sądów administracyjnych zapadłych na kanwie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego²⁹. Oznacza to, że podatnicy obawiając się negatywnych

²⁶ K. Szuper, *Narzędzia polityki fiskalnej wspierające innowacyjność małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny”, 2021, nr 2, s. 65.

²⁷ Zob. W. Modzelewski, *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, Serwis Doradztwa Podatkowego, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 30.06.2021 r.)

²⁸ Tamże.

²⁹ Można tu wskazać między innymi na: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Po 741/20, LEX nr 3168052; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 619/20, LEX nr 3082852; wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 maja 2021 r.,

konsekwencji rozbieżności zdań między nimi a organami podatkowymi często starali się wyeliminować niepewność (ryzyko) szukając potwierdzenia swoich stanowisk w uzyskanych indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Prawdopodobnie w wielu przypadkach stanowiło to próby „wybadania” nastawienia organów podatkowych. Możliwa jest bowiem sytuacja, gdzie faktyczna intencja rzeczywistych autorów danych przepisów nie spotka się z aprobatą organów podatkowych. Tego rodzaju brak aprobaty nierzadko wydaje się wynikać z obawy przed nadużywaniem i (lub) „rozlewaniem” się przedmiotowych preferencji podatkowych z negatywnymi konsekwencjami dla interesu fiskalnego państwa. Taki brak aprobaty może skutkować rzeczywistą odmową efektywnego stosowania przedmiotowych norm prawnych lub brakiem elastyczności w ich stosowaniu. Zdaniem autora wiąże się to z kwestią zaufania (jego braku) między podatnikami a władzą podatkową.

Trzeba podkreślić, że stosunkowo znaczna część przedmiotowych orzeczeń zapadła na kanwie wątpliwości dotyczących kwalifikowanych dochodów z autorskiego prawa do programu komputerowego. Istotne jest także to, że szereg orzeczeń zapadł tu na kanwie sytuacji, gdzie organ wzywał wnioskodawcę do uzupełnienia braków po czym nie uznawał odpowiednich uzupełnień za wystarczające wskutek czego uznawano, że odpowiednie wnioski należy pozostawić bez rozpatrzenia³⁰. W wyroku WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r.³¹ Sąd stwierdził, że w tym kontekście, w toku sądowej kontroli przeprowadzonej na podstawie kryterium zgodności z prawem, zasadniczą kwestią jest ocena, czy organy podatkowe właściwie zastosowały przepisy art. 169 § 1 w związku z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Op)³² i w konsekwencji zasadnie pozostawiły bez rozpoznania wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. W przedmiotowej sprawie organ uznał, że udzielona przez skarżącą odpowiedź na wezwanie organu do uzupełnienia wniosku nie była wyczerpująca przez co nie istniała możliwość wydania interpretacji, bowiem opis zdarzenia uniemożliwił merytoryczne rozpoznanie wniosku. Sąd z kolei stwierdził, że „(...) w celu zabezpieczenia swojego interesu prawnego, zainteresowany (wnioskodawca) ma prawo oczekiwać wyjaśnienia

sygn. akt I SA/Łd 217/21, LEX nr 3177204; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/GI 372/21, LEX nr 3190020; wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Ke 150/21, LEX nr 3184794; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1180/20, LEX nr 3187185; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 124/21, LEX nr 3176723; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 2360/20, LEX nr 3161355; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/GI 1053/20, LEX nr 3123741; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1283/20, LEX nr 3173576; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1601/20, LEX nr 3180719; wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 975/20, LEX nr 3124485; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1656/20, LEX nr 3180724; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 334/20, LEX nr 3179988.

³⁰ Zob. m. in. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Po 741/20; wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 217/21; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt. I SA/GI 372/21; wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Ke 150/21.

³¹ Sygn. akt I SA/Po 741/20.

³² Dz. U. z 2020 r. poz. 1325.

przez właściwy organ nasuwającej wątpliwości regulacji ukształtowanej przepisami prawa podatkowego" zarazem jednak „(...) błędne jest rozumienie tego przepisu w ten sposób, że każdy wniosek podatnika o wydanie interpretacji podatkowej w jego indywidualnej sprawie zobowiązuje organ podatkowy do wydania takiej interpretacji”. Sąd uznał tu, że opis zdarzenia przyszłego przedstawiony przez skarżącą w odpowiednim wniosku był szczegółowy, podobnie jak jej własne stanowisko w sprawie. Skarżąca w ocenie Sądu wyczerpująco odpowiedziała na wszystkie pytania organu. W związku z powyższym wskazano, że „przyjęcie stanowiska organu wyrażonego w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia i pozostawienie wniosku skarżącej o wydanie interpretacji bez rozpoznania niweczyłoby cel, jakiemu ma służyć interpretacja podatkowa. To właśnie w toku postępowania interpretacyjnego organ winien ustalić, czy wskazany przez skarżącą we wniosku wytwór jej pracy (zestawy makr) stanowi autorskie prawo komputerowe, czy też nie”.

Powyższe wydaje się wskazywać także na stosunkowo częste problemy w komunikacji zachodzącej między wnioskodawcą a organem, gdzie z jednej strony nie jest dla wnioskodawcy jasnym jakie informacje w jakiej formie należy przedstawić w stosownym wniosku, z drugiej zaś strony po stronie organów mogą zachodzić problemy w czytelnym komunikowaniu tego, w jaki sposób należy uzupełnić odpowiednie wnioski. Wydaje się, że wielu z tych trudności można byłoby uniknąć za pomocą mniej sformalizowanej komunikacji między wyżej wymienionymi podmiotami, gdzie wnioskodawcy mieliby możliwość dzielenia się wątpliwościami w szczególności drogą mailową i (lub) telefoniczną jeszcze przed formalnym uzupełnieniem danego wniosku. Tej roli nie może skutecznie spełnić standardowa infolinia podatkowa, bowiem konieczną byłaby tu bezpośrednia komunikacja pomiędzy osobami faktycznie sporządzającymi dany wniosek (uzupełnienie) a osobami, które *de facto* będą się do niego ustosunkowywać. Zasadność tego rodzaju podejścia wydaje się potwierdzać stanowisko NSA, który w wyroku z dnia 3 czerwca 2014 r.³³ stwierdził, że „Uchylenia przez sąd administracyjny indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie można zasadnie oceniać jako rozstrzygnięcia, z punktu widzenia obowiązującego prawa, korzystnego lub niekorzystnego. Uchyleniu podlega bowiem w istocie wyłącznie informacja o możliwości zastosowania i wykładni określonych przepisów prawa, która nie miała mocy formalnie wiążącej ani w stosunku do zainteresowanego ani też w relacji do stosujących prawo organów podatkowych. Na etapie uzyskiwania interpretacji dochodzi jedynie do niewiążącej „wymiany poglądów” na możliwość zastosowania konkretnych przepisów prawa podatkowego do pewnego stanu faktycznego. Dopiero późniejsze zastosowanie się zainteresowanego do twierdzeń w niej zawartych może rodzić określone konsekwencje”. Jeśli zatem pozyskiwanie interpretacji można uznać za swoiście sformalizowaną a zarazem niewiązącą wymianę poglądów, zasadnym wydaje się być stanowisko zgodne z którym

³³ Sygn. akt II FSK 1550/12, LEX nr 1518868.

uzupełnianie jej o niesformalizowaną wymianę poglądów, informacji i wątpliwości jest nie tylko dopuszczalne, ale wręcz wskazane. Na zasadność tego rodzaju praktyk wydaje się wskazywać także treść art. 14h Op zgodnie z którym w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio między innymi przepisy art. 121 § 1 Op (zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych) oraz art. 125 Op (zasada szybkości i prostoty postępowania). Stosowanie wyżej wskazanych praktyk mogłoby przyczynić się nie tylko do przyśpieszenia odpowiednich postępowań, ale także zmniejszyć koszty związane z ich prowadzeniem, sprzyjać budowaniu zaufania między podatnikami a władzą podatkową i ułatwiać pełniejszą realizację celów ustawodawcy. Reasumując wskazana powyżej niewiążąca wymiana poglądów zdaniem autora powinna mieć przyjazny charakter i odbywać się z założeniem dobrej wiary wnioskodawcy.

Innym zasługującym na uwagę wątkiem są wątpliwości co do tego, czy określonego rodzaju dochody wynikające z odpowiedniej działalności podatnika mogą być opodatkowane z uwzględnieniem preferencji o których mowa w art. 30ca-30cb updof. Ważnym wątkiem wydaje się tu być trudność w zestawianiu opisu działań, wyrażonego w specjalistycznej terminologii, z treścią odpowiednich przepisów prawa podatkowego (w kontekście prawidłowego dokonania subsumpcji). Jako przykład można wskazać wątpliwości co do prawidłowej kwalifikacji następujących czynności:

- wytwarzanie oprogramowania w postaci tworzenia kodu źródłowego,
- wytwarzanie części oprogramowania, w wyniku rozwijania lub ulepszania określonego programu komputerowego;
- tworzenie serwisów umożliwiających eksportowanie ofert pracy na wiele portali jednocześnie;
- tworzenie serwisu świadczącego usługi wysyłania wiadomości tekstowych kanałami takimi jak SMS, WhatsApp;
- tworzenie serwisu oferującego obróbkę danych załączonych w przesyłanych plikach PDF oraz dopasowanie osób do ofert pracy używając algorytmów sztucznej inteligencji;
- autorskie zaimplementowanie wielu rozwiązań automatyzujących wewnętrzne procesy takie jak automatyczne wysyłanie dokumentów do podpisu elektronicznego właściwym osobom, automatyczne generowanie dokumentów w przypadku zdarzeń określonych przez użytkownika³⁴;
- projektowanie programów komputerowych oraz ich rozwój i ulepszanie, przede wszystkim w zakresie tworzenia sklepów internetowych zintegrowanych z autorską

³⁴ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/GI 372/21.

rodziną produktów, o określonej nazwie, stanowiących systemy do zarządzania treścią, systemów służących do automatyzacji procesów sprzedaży w Internecie oraz do automatyzacji obsługi klienta w firmach handlowych i produkcyjnych jak również do rezerwacji terminów usług dla klientów indywidualnych³⁵.

Wyżej wymienione wątpliwości interpretacyjne wydają się potwierdzać to, że przedmiotowe preferencyjne opodatkowanie w percepcji podatników wpisuje się w procesy przeobrażeń technicznych o których była mowa we wcześniejszej części pracy. Podatnicy w szeregu przypadków starali się o opodatkowanie na zasadach z art. 30ca-30cb updog w związku z czynnościami zmierzającymi ku, w szczególności, automatyzacji procesów (czynności) realizowanych przez przedsiębiorstwa w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Przemawia to, zdaniem autora, za pozytywną oceną wprowadzenia wyżej wymienionych regulacji do polskiego porządku prawnego.

3. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej na tle porównawczym

3.1. Preferencyjna stawka podatkowa znajdująca zastosowanie wobec opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej w prawie polskim na tle innych ustawodawstw europejskich

Na wstępie należy zaznaczyć, że ogólne porównanie przedmiotowych, preferencyjnych stawek podatkowych wiąże się ze znacznymi trudnościami. Trudności te istnieją mimo że państwa członkowskie OECD uzgodniły w 2015 tak zwane zmodyfikowane podejście *nexus* do zasad opodatkowania własności intelektualnej³⁶ ograniczające w szczególności zakres kwalifikowalnych aktywów w postaci praw własności intelektualnej³⁷. Ogranicza to do pewnego stopnia rozbieżności między zasadami opodatkowania w przedmiotowych krajach. Zarazem, jak już wskazano we wcześniejszej części tego opracowania, sam tekst ustawy podatkowej nie jest jedyną istotną determinantą treści faktycznie stosowanych norm prawnych. Niemniej przedstawienie przedmiotowych stawek podatkowych ma pewną wartość poznawczą. Polską stawkę preferencyjną na poziomie 5% należy ocenić jako stosunkową niską. Wyższe stawki stosowano w 2020 r. między innymi w Zjednoczonym Królestwie (10%), Niderlandach (7%), Irlandii (6,25%) oraz na Słowacji (10,5%). Niższe stawki obowiązywały w szczególności w Andorze (2%), na Cyprze (2,5%), Malcie (1,75%)

³⁵ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 975/20.

³⁶ Zob. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, Paryż 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (dostęp: 30.06.2021 r.).

³⁷ Zob. E. Asen, D. Bunn, *Patent box regimes in Europe*, Tax Foundation, 26 listopada 2020 r., <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/> (dostęp: 30.06.2021 r.).

i na Węgrzech (0% lub 4,5%)³⁸. Wydaje się to potwierdzać tezę o stosunkowo intensywnej międzynarodowej konkurencji podatkowej mającej miejsce w przedmiotowym zakresie.

3.2. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób fizycznych z praw własności intelektualnej w prawie francuskim

Preferencyjne opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej jest uregulowane we Francji w art. 238 Ogólnego kodeksu podatkowego (fr. *Code général des impôts* – CGI). Przepis ten przewiduje możliwość odrębnego opodatkowania według stawki przewidzianej w art. 219 CGI. Stawka ta wynosi 10% podstawy opodatkowania. Przedmiotowa stawka podatkowa znajduje zastosowanie w stosunku do wyniku netto (dochodu) ze zbycia między innymi następujących aktywów niematerialnych:

- patentów, świadectw użyteczności i dodatkowych świadectw ochronnych dołączonych do patentu;
- świadectw dla hodowców roślin;
- oprogramowania chronionego prawami autorskimi;
- przemysłowych procesów produkcyjnych, które:
 - a) stanowią wynik działalności badawczej;
 - b) stanowią konieczne uzupełnienie eksploatacji wynalazków (patentów, świadectw użyteczności);
 - c) są przedmiotem jednej licencji z wynalazkiem;
- wynalazki, których możliwość opatentowania została certyfikowana przez Narodowy Instytut Własności Przemysłowej.

Na uwagę zasługuje to, że, w myśl art. 238 II.-1. CGI wynik netto wynikający ze zbycia jest określany jako różnica między dochodami pozyskanymi z kwalifikowanych aktywów a wydatkami na prace badawczo-rozwojowe wiążące się bezpośrednio z tymi aktywami i które są realizowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez podmiot w tym samym roku obrotowym. W myśl art. 238 III.-1. CGI wynik ten podlega pomnożeniu przez stosunek istniejący pomiędzy, w liczniku, kwalifikowanymi wydatkami na działalność badawczo-rozwojową bezpośrednio związaną z wytworzeniem lub rozwinięciem aktywów niematerialnych, ponoszonymi bezpośrednio przez podatnika i, w mianowniku, w szczególności całością wydatków na prace badawczo-rozwojowe.

³⁸ Tamże.

Na uwagę zasługuje to, że w odniesieniu do wynalazków, których możliwość opatentowania została certyfikowana przez Narodowy Instytut Własności Przemysłowej preferencyjne zasady opodatkowania są dostępne jedynie dla zawężonej grupy podatników. Mogą z nich skorzystać jedynie podatnicy, których grupowe globalne obroty nie przekraczają 50 milionów euro i którzy nie osiągają ponad 7,5 miliona euro rocznie przychodów ze wszystkich przedmiotowych aktywów niematerialnych. Dla wyżej wymienionych wartości oblicza się średnią z pięciu poprzedzających lat obrotowych.

4. Wnioski

Wprowadzenie preferencyjnych zasad opodatkowania z art. 30ca-30cb updog do polskiego ustawodawstwa należy w przekonaniu autora ocenić pozytywnie. Za taką oceną przemawiają między innymi badania przeprowadzone wśród zainteresowanych podmiotów oraz stosunkowo intensywna międzynarodowa konkurencja podatkowa zachodząca w przedmiotowym zakresie. Także porównanie struktury odpowiednich przepisów funkcjonujących w ramach polskiego ustawodawstwa z ich francuskimi odpowiednikami nie wydaje się wskazywać na większy stopień skomplikowania (braku przejrzystości) tych pierwszych.

Analiza reakcji podmiotów zainteresowanych oraz treści wybranych sporów toczących się przed sądami administracyjnymi, wydaje się wskazywać na stan niewystarczającego zaufania między podatnikami (potencjalnymi podatnikami) a organami podatkowymi. Podatnicy wydają się obawiać reakcji organów podatkowych na próby zastosowania preferencyjnego opodatkowania, czego przejawem jest stosunkowo często występująca sytuacja w której postępowanie przed sądem administracyjnym jest poprzedzone próbą uzyskania urzędowej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Co istotne, w wielu przypadkach podatnicy nie są w stanie uzyskać interpretacji wskutek niemożności porozumienia się z organem co do jego oczekiwań odnośnie wyczerpującego przedstawienia odpowiedniego zdarzenia przyszłego (stanu faktycznego). Wydaje się, że wielu z tych trudności można byłoby uniknąć poprzez praktykę w ramach której wnioskodawcy mieliby możliwość szerszego, bezpośredniego niesformalizowanego kontaktu z organami podatkowymi w toku toczącego się postępowania.

W ocenie autora trudności zachodzące w stosowaniu przedmiotowych regulacji nie przekreślają ogólnie pozytywnej oceny ich wprowadzenia do polskiego porządku prawnego. Wydaje się to stanowić pożądany krok w szczególności w kierunku dostosowywania polskiego systemu podatkowego do wyzwań związanych z radykalnymi przeobrażeniami gospodarczymi spowodowanymi postępującą automatyzacją i cyfryzacją działalności człowieka.

Bibliografia

Publikacje

Bernat M., *IP BOX również w Polsce: preferencyjne opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej*, LEX/el. 2018

Gaessler F., Hall B. H., Harhoff D., *Should there be lower taxes on patent income?*, NBER Working Paper, 2019, nr 24843

Janiszewska M., Janiszewski J.M., *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia Biura Analiz Sejmowych”, 2020, nr 1

Modzelewski W. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wyd. 16, Warszawa 2021

Modzelewski W. (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010

Szuper K., *Narzędzia polityki fiskalnej wspierające innowacyjność małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny”, 2021, nr 2

Wildowicz-Giegiel A., Dziemianowicz R., *The impact of the tax incentives on the process of innovation creation in Polish economy*, Proceedings of the Third International Conference Advances in Social Science, Economics and Management Study, Institute of Research Engineers and Doctors, 2015.

Wyszkowski, A., *Preferencje podatkowe w ramach podatków dochodowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 2012, nr 53

Żagun K., *Innovation Box – domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową*, „Przegląd Podatkowy”, 2019, nr 3

Źródła internetowe

Asen E., Bunn D., *Patent box regimes in Europe*, Tax Foundation, 26 listopada 2020 r., <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/> (dostęp: 30.06.2021 r.)

ŁUCKI Z., *Proszę... nie mówmy „technologia” na technikę!*, https://www.uci.agh.edu.pl/bip/63/11_63.htm (dostęp: 01.07.2021 r.)

Modzelewski W., *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, Serwis Doradztwa Podatkowego, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 30.06.2021 r.)

Publikacje prasowe

The stockmarket is now run by computers, algorithms and passive managers, „The Economist”, 2019, październik, <https://www.economist.com/briefing/2019/10/05/the-stockmarket-is-now-run-by-computers-algorithms-and-passive-managers> (dostęp: 01.07.2021 r.)

Uzasadnienia do projektów ustaw i objaśnienia

IP BOX - PIT - objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z 15 lipca 2019 r., <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/> (dostęp: 29.06.2021 r.).

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 24 czerwca 2021 r.)

Dokumenty organizacji międzynarodowych

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, Paryż 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (dostęp: 30.06.2021 r.)

Akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 1325

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 478 i 619

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r, sygn. akt II FSK 1550/12, LEX nr 1518868

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/GI 1053/20, LEX nr 3123741

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 2360/20, LEX nr 3161355

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 124/21, LEX nr 3176723

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Po 741/20, LEX nr 3168052

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1180/20, LEX nr 3187185

Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 kwietnia 2021 r, sygn. akt I SA/Ke 150/21, LEX nr 3184794

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/GI 372/21, LEX nr 3190020

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 217/21, LEX nr 3177204

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 619/20, LEX nr 3082852

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 334/20, LEX nr 3179988

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1656/20, LEX nr 3180724

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 975/20, LEX nr 3124485

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1283/20, LEX nr 3173576

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1601/20, LEX nr 3180719

dr Paweł Szymanek

radca prawny, doradca podatkowy

Ewolucja analizy nadsyłanych danych przez podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z uwzględnieniem najnowszych zmian (kasy rejestrujące on-line, SENT, STIR, JPK_VAT, KSeF)."

1. Wstęp.

Jedną z form nadzoru nad podatnikami jest bieżący nadzór nadsyłanych danych podatkowych do organów. Na przestrzeni kilkudziesięciu lat system ten ewoluował od papierowych deklaracji podatkowych składanych przez podatników, aż po całkowitą likwidację obowiązku wysyłania tych deklaracji. Następnie na skutek działań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego wprowadzono szereg usprawnień o charakterze organizacyjnym, technicznym i dokumentacyjnym takich jak: wprowadzenie kas rejestrujących on-line, SENT, STIR, JPK_VAT.¹ Z kolei od 1.10.2021 r. planowane jest wprowadzenie KSeF polskiego odpowiednika Centralnego Rejestru Faktur (CRF), który ma naprawić istniejący stan prawny.² Celem publikacji jest dokonanie oceny ewolucji bieżącej analizy danych nadsyłanych przez podatników do organów z uwzględnieniem najnowszych zmian.

2. Wprowadzenie oraz likwidacja deklaracji w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W 1991 r. wprowadzono do polskiego systemu prawnego podatek dochodowy od osób fizycznych. W tym czasie jedyną formą bieżącego nadzoru była analiza otrzymywanych deklaracji i zeznań podatkowych. Deklaracje te oraz zeznania następnie były sprawdzane na terenie urzędów obsługujących organy podatkowe. Podatnicy mieli obowiązek zostawić u siebie materiał źródłowy służących do wypełnienia deklaracji i zeznań celem przeprowadzenia kontroli tych dokumentów przez organy. System ten funkcjonował do

¹ A. Pałys, Ł. Daniek, „Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?”, Przegląd Podatkowy 11/2018, s. 35: „Wprowadzając obowiązek w zakresie składania plików JPK w Polsce, MF jednocześnie wstępnie przedstawił koncepcję zastąpienia deklaracji VAT-7 plikiem JPK_VAT. Po raz pierwszy taka koncepcja pojawiła się w Zawiadomieniu z 7 lipca 2017 r. po rozpoczęciu konsultacji w zakresie struktury JPK 4 rejestr VAT.”

² Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.02.2020 r., I SA/Wr 623/19.

1.01.2007 r., po czym obowiązek wysyłania papierowych deklaracji podatkowych został zlikwidowany.

W okresie od 1991 r. do 1.01.2007 r. podstawowym problemem nadzoru organów nad podatnikami była znaczna liczba deklaracji podatkowych wysyłanych przez podatników. Przed likwidacją deklaracji zaliczkowych w obydwu podatkach dochodowych (od osób fizycznych oraz prawnych) do organów nadsyłano rocznie ponad 42 mln deklaracji i zeznań podatkowych. Ich analiza odbywała się ręcznie, ponieważ stopień informatyzacji organów był niski. W wyniku tego nadzór nad podatnikami nie przyczyniał się do zmniejszenia szarej strefy, lecz sprowadzał się głównie do eliminowania rachunkowych pomyłek w nadsyłanych deklaracjach.

Dnia 1.01.2007 r. błędnie reformując niewydolny system uchylono obowiązek składania zaliczkowych deklaracji w podatkach dochodowych, w tym w podatku dochodowym od osób fizycznych, co w efekcie jednak uniemożliwiło organom podatkowym pozyskanie informacji odnośnie tego zobowiązania.³ Po reformie jedyną metodą pozyskania bieżącej informacji stała się kontrola, która z przyczyn organizacyjnych nie mogła być dokonywana u wszystkich podatników. System niewydolnej analizy nadsyłanych zaliczkowych deklaracji w podatku dochodowym od osób fizycznych zastąpiono systemem opartym o brak jakiegokolwiek informacji. Konsekwencją tego była likwidacja nadzoru nad bieżącymi wpłatami zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych. Sam fakt składania rocznych zeznań podatkowych nie rekompensował tej luki, gdyż nie wpływał na bieżącą analizę danych.

W przeciwieństwie do podatku dochodowego od osób fizycznych nigdy nie zlikwidowano obowiązku składania deklaracji VAT-7, zamieniając jedynie obowiązek wysyłania papierowych deklaracji na ich elektroniczną wersję w późniejszym okresie.⁴ Rozpoczęcie

³ P. Szymanek, „Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)”, Kancelaria Prawa i Podatkowa, Warszawa 2019, s. 57: „W opisywanym okresie administracja podatkowa niejako przyznała się, że w zakresie zwykłego nadzoru nad podatnikami nie panuje nad lawinowo nadsyłanymi deklaracjami. W związku z tym nastąpiła likwidacja obowiązku składania wielu deklaracji w zakresie podatków dochodowych, związanych z zapłatą zaliczek na ten podatek. W efekcie zwykły nadzór podatkowy uległ dalszemu zmniejszeniu, ponieważ po dokonanych zmianach organy podatkowe nie miały nawet możliwości pozyskania informacji o nieprawidłowościach związanych z obliczeniem podatku, otrzymując tylko wpłatę zaliczki na podatek na właściwe konto.”

⁴ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, „Jednolity plik plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej”, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie* 2017, nr 18/7/III, s. 82: „Pozytywne aspekty wdrożenia rozwiązań opartych na nowoczesnych i sprawdzonych narzędziach informatycznych przeważają nad obawami co do zagrożeń z nich wynikających oraz za koniecznością wprowadzenia przemawiają choćby pozytywne efekty w innych krajach w zakresie uszczelniania systemu podatkowego i skutecznej walki z oszustwami podatkowymi podatku VAT, których efektem są zwiększone wpływy do budżetu.”

wysyłania deklaracji VAT-7 w formie elektronicznej stało się znaczącym ułatwieniem⁵ dla organów.⁶ Ostatecznie 1.10.2020 r. zastąpiono te elektroniczne deklaracje plikami JPK_VAT.

Ewolucja nadzoru nadsyłanych informacji w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług potoczyła się zupełnie odmiennie. Papierowe zaliczkowe deklaracje w podatkach dochodowych zamiast ulec likwidacji powinny być zastąpione elektronicznymi deklaracjami, tak samo jak miało to miejsce w podatku od towarów i usług. Ostatecznie elektroniczne deklaracje w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług powinny być zlikwidowane z chwilą wejścia w życie plików JPK_VAT. Udało się tak postąpić w przypadku deklaracji VAT-7. Niestety, w przypadku podatków dochodowych papierowych deklaracji nie zastąpiono elektronicznymi odpowiednikami, co skutkowało zmniejszeniem nadzoru nad podatkami dochodowymi przez okres wielu lat.

3. Wpływ kas rejestrujących online na zwiększenie nadzoru nad wpłatami podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kasa rejestrująca jest urządzeniem elektronicznym służącym do rejestracji obrotów dla potrzeb podatku od towarów i usług pochodzących ze sprzedaży detalicznej, nieobjętych obowiązkiem wystawienia faktury.⁷ Kasy rejestrujące zostały wprowadzone dla potrzeb podatku od towarów i usług, jednak wykorzystywane są przy rejestrowaniu przychodów dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych. Rejestrowane na kasach dane o wysokości obrotu oraz podatku od towarów i usług umożliwiają obliczenie wysokości przychodu dla potrzeb podatku dochodowego. Jednak specyfika podatku dochodowego od osób fizycznych polegająca na dodatkowym ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów pozwala na precyzyjne posługiwanie się paragonami tylko dla potrzeb obliczenia ryczału od przychodów ewidencjonowanych, gdzie nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów.

Generalnie jednak sam fakt wprowadzenia do obrotu kas rejestrujących online nie spowodował żadnego znacznego uszczelnienia wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych. Celem nowych kas jest przesyłanie online wszystkich danych z paragonów do Centralnego Repozytorium Kas. Mimo to sama wymiana tradycyjnych kas na kasy online nie zwiększyła nadzoru nad podatnikami. Nieewidencjonowanie obrotu za pomocą

⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 22.07.2019 r., III SA/Wa 1503/19: „Analiza przepływów na rachunkach bankowych strony wykazała, że zadeklarowane przez nią w plikach JPK nabycia od tego podmiotu nie znajdują odzwierciedlenia w przepływach finansowych skarżącej.”.

⁶ A. Pałys, Ł. Daniek, „Krok milowy...” s. 37: „Należy zauważyć że organy podatkowe w plikach JPK utrzymują istotnie bardziej szczegółowe dane niż raportowane w deklaracjach VAT dotyczące transakcji sprzedaży oraz zakupów bez konieczności wszczynania odrębnych postępowań podatkowych i oczekiwania na udostępnienie rejestru VAT.”.

⁷ Fornalik J., Ziętek J., „Rewolucja technologiczna w podatkach”, Krytyka Prawa 2019, nr 2 tom 11, s. 65.

kasy polega na niewprowadzaniu tego obrotu do kasy.⁸ Nie ma przy tym znaczenia czy kasa gromadzi dane: papierowe, elektroniczne czy też online. Jeżeli obrót w ogóle nie jest ewidencjonowany za pomocą kasy, zmiana kasy tradycyjnej na kasę online w żaden sposób nie zwiększy nadzoru nad wpłatami podatków dochodowych.

4. Stopień wykorzystania systemu STIR dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kolejnym omawianym systemem jest STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej).⁹ Analiza danych z systemu STIR ma przyczyniać się do zwiększenia nadzoru nad podatnikami. Sprawne funkcjonowanie STIR ma umożliwić zablokowanie kont bankowych podatników przez organy KAS, po uzyskaniu informacji o próbie wykorzystania systemu bankowego do przestępstw karnych skarbowych. Dzięki nowemu systemowi Szef KAS otrzymuje informacje o wszystkich transakcjach dokonywanych za pośrednictwem rachunków bankowych podmiotów gospodarczych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (SKOK). W oparciu o otrzymane informacje Szef KAS przeprowadza analizę ryzyka wystąpienia przestępstwa karnego skarbowego oraz podejmuje decyzję o zablokowaniu rachunku podatnika. Otrzymywane informacje są przesyłane automatycznie w elektronicznej formie za pośrednictwem izby rozliczeniowej. Blokada rachunku następuje na 72 godziny, z możliwością przedłużenia jej do trzech miesięcy. Blokada może dotyczyć rachunków bankowych podmiotów gospodarczych z pominięciem rachunków bankowych osób fizycznych.

W dotychczasowym okresie system ten nie działał w prawidłowy sposób. W trakcie 2018 r. zablokowano zaledwie 41 rachunków bankowych na łączną kwotę 10,3 mln zł. Następnie zgodnie ze sprawozdaniem KAS za 2019r. zablokowano przez cały rok 566 rachunków bankowych na kwotę 69,7 mln zł. Wdrażając system STIR planowano blokowanie 4.650 kont rocznie, co oznacza że system ten nie działa w prawidłowy sposób.

Skoro STIR jest w stanie wytypować niewiele rachunków bankowych wykorzystywanych do przestępstw karnych skarbowych oznacza to, że nie działa w prawidłowy sposób, ponieważ nie identyfikuje prawdziwej skali naruszeń prawa podatkowego. Niska skuteczność systemu STIR w automatyczny sposób przekłada się na brak zwiększenia nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2020 r., I SA/Bk 675/20.

⁹ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. 2017 poz. 2491), akt. 4.

5. Wpływ SENT na wysokość wpłat podatków dochodowych.

System monitorowania przewozu towarów (SENT) obejmuje gromadzenie i przetwarzanie danych o przewożonych towarach.¹⁰ Jego celem jest umożliwienie organom KAS śledzenie transportu tzw. towarów wrażliwych, do których należą w szczególności: paliwa płynne, alkohol i susz tytoniowy. Zadaniem ww. przepisów jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz zmniejszenie wielkości szarej strefy.¹¹

Wejście w życie systemu spowodowało obowiązek spełnienia, przez podatników będących przewoźnikami, szeregu nowych obowiązków. Wprowadzono obowiązek wyposażenia samochodów przewożących towary wrażliwe w:

- 1) rejestr wszystkich zgłoszeń,
- 2) lokalizator,
- 3) zewnętrzny system lokalizacji.

Ponadto przewoźnik, który rozpoczyna przewóz przede wszystkim upewnia się, czy przewożone towary należą do towarów wrażliwych. Następnie przewoźnik dokonuje zgłoszenia przewozu, generuje kod i przekazuje kierowcy numer referencyjny. Końcowo kierowca uruchamia system geolokalizacyjny.

Obrót paliwami, tytoniem i innymi wyrobami wrażliwymi jest niezmiernie istotny dla budżetu państwa, ponieważ model podatkowy obowiązujący w Polsce oparty jest przede wszystkim o wpływy z podatków pośrednich wliczonych w ceny: paliw, wyrobów tytoniowych i alkoholu. Niezależnie od oficjalnego rynku istnieje jednak znaczny obrót wymienionymi towarami poza opodatkowaniem, będący efektem przemytu oraz nielegalnego przewozu.¹² Analizując system SENT ma on drugorzędne znaczenie dla nadzoru nad podatkami dochodowymi. Co prawda samo uszczelnianie systemu podatkowego oraz zmniejszanie szarej strefy każdorazowo winno mieć bezpośredni wpływ na zwiększenie nadzoru nad podatkami dochodowymi, ponieważ obrót towarami i usługami w szarej strefie nie jest opodatkowany. Jednak systemu SENT został ograniczony go do wąskiej grupy towarów, podczas gdy podatki dochodowe obejmują swym zasięgiem dochód osiągnany z tytułu sprzedaży wszystkich towarów i usług. System SENT nie ma zatem bezpośredniego wpływu ani na zwiększenie wpłat w podatkach dochodowych, ani na pozyskanie informacji o nieprawidłowościach związanych z ich rozliczeniem.

¹⁰ Ustawa z 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2332 ze zm.), art. 1.

¹¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 18 września 2018 r., I SA/Go 3/20.

¹² Wyrok WSA w Szczecinie, z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Sz 853/19.

6. Wpływ JPK i JPK_VAT na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Obowiązek wysyłania plików JPK wprowadzono w Polsce ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.¹³ Na początku jej funkcjonowania podatnicy zobowiązani byli przysyłać pliki JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego. Obowiązek ich cyklicznego wysyłania został wprowadzony ustawą z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.¹⁴ W odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw ustawa wprowadziła wymóg przekazywania plików JPK od 1 stycznia 2017 r. Mikroprzedsiębiorcy rozpoczęli ich przysyłanie 1 stycznia 2018 r. Przez ten okres pliki JPK funkcjonowały niezależnie od deklaracji VAT-7, w związku z tym podatnicy mieli obowiązek w tym samym terminie wysłać pliki JPK oraz deklaracje VAT-7.

Zgodnie z ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw rozpoczęto proces likwidacji deklaracji VAT-7 oraz plików JPK i zastąpienie ich plikami JPK_VAT.¹⁵ W stosunku do dużych podatników wprowadzono obowiązek składania plików JPK_VAT z dniem 1 kwietnia 2020 r., dla małych podatników obowiązek ten powstał z dniem 1 października 2020 r.

Wprowadzanie plików JPK_VAT poprzedził długi okres likwidacji papierowych deklaracji zaliczkowych we wszystkich podatkach. Proces likwidacji deklaracji zaliczkowych w podatku od osób fizycznych został zakończony na wiele lat przed wprowadzeniem obowiązku wysyłania plików JPK czy JPK_VAT, powodując zmniejszenie nadzoru nad tymi podatkami. Samo wprowadzenie w życie plików JPK oraz elektronicznych deklaracji VAT-7, a także zastąpienie plików JPK oraz deklaracji VAT-7 plikami JPK_VAT, dotyczyło tylko podatku od towarów i usług, nie mając większego znaczenia dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Obecne pliki JPK_VAT zawierają tylko dane z nieobowiązujących już deklaracji VAT-7 pomijając całkowicie dane ze zlikwidowanych dużo wcześniej deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych. Konstatując po zlikwidowaniu 1 stycznia 2007 r. obowiązku wysyłania zaliczkowych papierowych deklaracji w podatku dochodowym od osób fizycznych nie wprowadzono w ich miejsce żadnego substytutu umożliwiającego bieżący nadzór nad wpłatami zaliczek w tych podatkach.

7. Plany wprowadzenia KSeF.

¹³ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1649), art. 1 ust. 130.

¹⁴ Ustawa z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846 ze zm.), art. 3 ust. 2).

¹⁵ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520 ze zm.), art. 1 ust. 23)

Z dniem 1.10.2021 r. uruchomiony zostanie KSeF (Krajowy System e-Faktur). Ministerstwo Finansów 1.02.2021 r. przygotowało projekt zmiany ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wprowadzający KSeF.¹⁶ Projektowana ustawa przewiduje wprowadzenie faktur elektronicznych zwanych fakturami ustrukturyzowanymi. Faktury te będą funkcjonowały równolegle obok dotychczasowych faktur papierowych. Skutkiem tego KSeF będzie funkcjonował początkowo wspólnie z JPK_VAT. Nowe faktury ustrukturyzowane będą wystawiane i przekazywane przez podatników za pośrednictwem KSeF. Zgodnie z projektem KSeF będzie systemem służącym do:

- uwierzytelniania oraz weryfikacji posiadanych przez podatnika ustrukturyzowanych faktur,
- otrzymywania ustrukturyzowanych faktur,
- stworzenia bazy danych celem przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF przez 10 lat,
- nadawania fakturom numerów identyfikacyjnych,
- ujednoczenia faktur ustrukturyzowanych,
- analizy i kontroli ustrukturyzowanych faktur.¹⁷

KSeF nie będzie tylko miejscem wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur zgodnych z ustalonym wzorem, lecz będzie służył do analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych, co oznacza powrót do bieżącego nadzorowania podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych wystawiających faktury.

Zgodnie z projektowanymi przepisami ustandaryzowane faktury będą wysyłane poprzez funkcjonującą już platformę e-Urząd Skarbowy. Niestety od 1.10.2021 r. podatnicy będą korzystać z KSeF wyłącznie dobrowolnie.¹⁸ W myśl założeń do projektu obowiązek wysyłania faktur ustandaryzowanych w przyszłości będzie dotyczył podatników osiągających znaczne obroty, tak by ostatecznie objąć wszystkich podatników. Plan wprowadzenia powszechnego KSeF jest niestety odległy i wieloetapowy. Zgodnie z planami dopiero za kilka lat powstanie baza danych zawierająca wszystkie wystawione faktury.¹⁹

¹⁶ Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202> (dostęp: 17.03.2021).

¹⁷ Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202> (dostęp: 17.03.2021), art.1 ust. 8, „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, art. 5.4.1.

¹⁸ Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202> (dostęp: 17.03.2021), art.1 ust. 8.

¹⁹ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, „Jednolity plik...”, s. 93..

8. Podsumowanie.

Odnośnie podatku dochodowego od osób fizycznych 1.01.2007 r. zlikwidowano bieżący nadzór nad tym podatkiem uchylając obowiązek wysyłania deklaracji miesięcznych w tym podatku. Do dnia dzisiejszego nie wprowadzono w to miejsce żadnej innej metody automatycznego pozyskiwania informacji podatkowych. Wprowadzone unowocześnienia w postaci: kas rejestrujących online, systemów SENT i STIR oraz plików JPK_VAT nie wpłynęły w istotny sposób na zwiększenie nadzoru nad wpłatami z tytułu podatków dochodowych.

W przyszłości, po całkowitym stworzeniu KSeF, organy KAS będą miały dostęp do wszystkich faktur w czasie rzeczywistym. Skutkiem tego zmniejszona zostanie liczba czynności sprawdzających oraz kontrolnych. Z chwilą wprowadzenia obowiązkowego KSeF przestanie istnieć potrzeba niezależnego obowiązkowego wysyłania plików JPK_VAT. Z tą chwilą organy KAS będą otrzymywać pełną informację o podatku dochodowym od osób fizycznych, co ostatecznie zastąpi zlikwidowane deklaracje papierowe. Jednak od dnia 1.10.2021 r. niewiele się zmieni i nadal funkcjonować będzie obowiązek wysyłania plików JPK_VAT ponieważ system KSeF będzie tylko systemem dobrowolnym i funkcjonującym niezależnie od JPK_VAT.

Bibliografia załącznikowa:

Biernacki K., „Krajowa Administracja Skarbowa 2018”, Infor Biznes, Warszawa 2018.

Bielecki L., Gorgol A., „Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz”, C.H. Beck, Warszawa 2018.

Bitner M., Chojna-Duch E., Chowaniec J., Grzybowski M., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Ślifirczyk M., Supera-Markowska M., Tetlak K., Waluga M., „Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe”, Wolter Kluwer, Warszawa 2017.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Chojna-Duch E., „Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego”, LexisNexis, Warszawa 2012.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., „Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczona zjawiska pustych faktur”, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2019, nr 513, s. 88-98.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., „Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej”, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie* 2017, nr 18/7/II, s. 81-100.

Dowgier R., Etel L. Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Treszner K., „Ordynacja podatkowa. Komentarz”, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Drewniak Z., Majewski P., Płókarz R., Tokarski A., „Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków”, *Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń* 2016.

Fornalik J., Ziętek J., „Rewolucja technologiczna w podatkach”, *Krytyka Prawa* 2019, nr 2 tom 11, s. 62-74.

Gajewski D., „Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

Gomułowicz A., Mączyński D., „Podatki i prawo podatkowe”, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Górska J., „Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw”, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 2017, nr 4 (88), s. 263-271.

Grzanka P., Sidelnik M., „Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązki e-raportowania danych podatkowych w 2018 roku”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Jendraszczyk M., „Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK_VAT – skutki dla podatników”, *Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 2020, nr 2 (282), s. 19-22.

Krawczak M., Zalewski D., „Kontrola podatkowa działalności gospodarczej”, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

Litwińczuk H., „Prawo podatkowe przedsiębiorców”, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Melezini A., Teszner K., „Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Modzelewski W., „Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”, *Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa* 2019.

Modzelewski W., „Myśli chore 2019-2020”, *Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa* 2019.

Oleśniewicz J., „JPK - wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej”, *Rachunkowość*, nr 8/2017, s. 17-22.

Pałys A., Daniek Ł., „Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?”, *Przegląd Podatkowy* 2018, nr 11, s. 35-40.

Różycki K., „Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Schneider K., Schneider K., „Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego”, *Ekonomiczne Problemy Usług*, nr 2/2018, s. 323-330.

Smoleń P., Wójtowicz W., „Prawo podatkowe”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

Szymanek P., „Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)”, Kancelaria Prawa i Podatkowa, Warszawa 2019.

Wójtowicz W., „Zarys finansów publicznych i prawa finansowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

Wolański R., „System podatkowy. Zarys wykładu”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020

Voss G., „Jednolity Plik Kontrolny - koszty i korzyści cyfryzacji”, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 4/2017 (88), cz. 2, s.185-195.

Słowa kluczowe: PIT, JPK, JPK_VAT, KSeF, kasy online, SENT, STIR.

Keywords: PIT, JPK, JPK_VAT, KSeF, online cash registers, SENT, STIR.

Streszczenie: Celem niniejszego opracowania była ocena zmian ustawowych dotyczących prowadzenia przez organy KAS bieżącej analizy danych nadsyłanych przez podatników. W artykule przedstawiono historię stosowanych metod analizy danych podatkowych przez organy od sprawdzania papierowych deklaracji, aż po ich całkowitą likwidację. Ponadto przedstawiono plany wprowadzenia w Polsce KSeF, polskiego odpowiednika Centralnego Rejestru Faktur. W artykule potwierdzono fakt zmniejszenia nadzoru nad podatnikami od likwidacji deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych na wiele lat.

Summary: The purpose of this study was to assess the statutory changes regarding the ongoing analysis of data sent by taxpayers by KAS authorities. The article presents the history of the methods used to analyze tax data by the authorities from checking paper tax declarations to their complete elimination. Moreover, plans were presented to introduce KSeF in Poland, the Polish equivalent of the Central Register of Invoices. The article confirms the fact that the supervision over taxpayers has been reduced since the liquidation of advance declarations in income taxes for many years.

dr Miłosz Kłowskiak

Planowanie sukcesyjne działalności gospodarczej a podatek dochodowy od osób fizycznych

W Europie Środkowej, z racji gospodarczych transformacji, nadchodzi krytyczny moment działalności wielu przedsiębiorstw rodzinnych – po 30 latach funkcjonowania na rynku wchodzi w fazę sukcesji¹. Jest to także problem zauważany na poziomie Unii Europejskiej. Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny² zwracał wielokrotnie uwagę na to wyzwanie, wskazując, że należy promować sukcesję firm rodzinnych. Z badań Komitetu wynika, że około 1/3 europejskich przedsiębiorców to właściciele firm rodzinnych, którzy odejdą z nich w ciągu najbliższych 10 lat³. Komitet zaznaczył, że kompleksowe planowanie sukcesji stanowi ważne działanie na rzecz firm rodzinnych, zważywszy na fakt, że w wyniku niepowodzenia tego procesu zamykane są firmy rodzinne i maleje liczba miejsc pracy⁴.

Pierwszym krokiem podjętym przez polskiego ustawodawcę mającym na celu ułatwienie sukcesji międzypokoleniowej działalności gospodarczej było uchwalenie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej⁵. Ustawa ta ma na celu stworzenie warunków do płynnego przejęcia przedsiębiorstwa w spadku przez następców prawnych⁶. Wskazana ustawa wprowadziła szereg zmian między innymi do regulacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷. Podstawową zmianą z punktu widzenia regulacji prawno-podatkowych było wprowadzenie konstrukcji prawnej przedsiębiorstwa w spadku, które uzyskało status podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych⁸. W świetle dotychczasowych rozwiązań, śmierć przedsiębiorcy prowadziła do ustania bytu prawnego przedsiębiorstwa, skutkowałą wygaśnięciem decyzji administracyjnych, które mogły być niezbędne do prowadzenia danej działalności gospodarczej, wygaśnięcia umów o pracę i pełnomocnictw. Ponadto

¹ A. Mariański [w]: *Planowanie sukcesyjne. Prawne i podatkowe aspekty zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej*, red. A. Mariański, Warszawa 2019, s. 15.

² Dalej: Komitet.

³ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie potencjału przedsiębiorstw, zwłaszcza małych i średnich (2007/C 256/03).

⁴ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przedsiębiorstw rodzinnych w Europie jako źródła ponownego wzrostu gospodarczego i lepszych miejsc pracy (2016/C 013/03).

⁵ Dz.U. 2021 poz. 170; dalej jako: u.z.s. lub ustawa o zarządzie sukcesyjnym.

⁶ M. Masternak, *Pozycja prawna zarządcy sukcesyjnego w postępowaniu podatkowym* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. I, J. Głuchowski (red.), Warszawa 2019, s. 309.

⁷ Dz.U. 2021 poz. 1128 ze zm., dalej jako: u.p.d.o.f.

⁸ Art. 1a u.p.d.o.f.

dostęp do rachunku bankowego prowadzonego na potrzeby działalności przedsiębiorstwa był utrudniony, a numer NIP, ze względu na jego osobisty charakter, nie przechodził na następcę prawnego⁹. Z punktu widzenia rozwiązań prawno-podatkowych zwłaszcza wygaśnięcie numeru NIP prowadziło do daleko idących negatywnych skutków dla spadkobierców, takich jak brak możliwości używania danych podatnika na fakturach, paragonach i innych dokumentach¹⁰. Do czasu wejścia w życie ustawy o zarządzie sukcesyjnym wątpliwości budziły zasady sukcesji w zakresie uprawnień do rozliczania kosztów uzyskania przychodów przez spadkobierców, zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez spadkobierców oraz możliwość złożenia deklaracji za zmarłego przedsiębiorcę, a także odliczanie podatku naliczonego wynikającego z działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę na gruncie podatku od towaru i usług¹¹.

Sama idea uznania podmiotowości prawno-podatkowej przedsiębiorstwa w spadku ma na celu rozwiązanie problemów związanych ze statusem przedsiębiorstwa w przypadku śmierci osoby, która je prowadzi. W konsekwencji, inaczej niż przed wprowadzeniem omawianej konstrukcji, podatnikiem nie staje się podmiot, który wstępuje w prawa i obowiązki spadkobiercy na mocy przepisów działu III rozdziału 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹², lecz do czasu kiedy ukształtuje się nowa sytuacja prawna podatnikiem jest samo przedsiębiorstwo. Powołany zostaje zarządca sukcesyjny. Zarządca sukcesyjny przedsiębiorstwa w spadku może zostać wskazany przez przedsiębiorcę w ramach czynności *mortis causa*, wówczas zarząd sukcesyjny zostanie ustanowiony wraz ze śmiercią przedsiębiorcy¹³. W przypadku braku takiego rozporządzenia zarządca sukcesyjny może zostać powołany po śmierci przedsiębiorcy przez małżonka przedsiębiorcy, któremu przysługiwał udział w przedsiębiorstwie lub też może zostać powołany przez spadkobierców ustawowych albo testamentowych¹⁴.

Zarząd sukcesyjny wygasa co do zasady z momentem uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydania europejskiego poświadczenia spadkowego, jeżeli jeden spadkobierca albo zapisobierca windykacyjny nabył przedsiębiorstwo w spadku w całości¹⁵. Zarząd sukcesyjny może także wygasnąć wówczas, gdy zostanie dokonany dział spadku

⁹ K. Kosowska, Status prawny, w tym podatkowy, przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządcy sukcesyjnego. Wybrane problemy, Przegląd Podatkowy 2020, nr 8, s. 46; A. Mariański, A. Żądło *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 8, s. 32.

¹⁰ A. Mariański, A. Pardej, *Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego*, Przegląd Podatkowy 2018, nr 6, s. 24.

¹¹ Ibidem, s. 25.

¹² Dz.U. 2020 poz. 1325 ze zm.

¹³ Art. 7 ust. 1 pkt 1 u.z.s.

¹⁴ Art. 12 ust. 1 u.z.s.

¹⁵ Art. 59 ust. 1 pkt 2 u.z.s.

obejmujący przedsiębiorstwo¹⁶. Fundamentalne jest to, aby spadkobiercy mieli możliwość porozumieć się co do dalszego sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa, np. jego zbycia lub przekazania go danemu spadkobiercy. Celem zarządu sukcesyjnego jest umożliwienie spadkobiercom podjęcia decyzji o dalszym funkcjonowaniu przedsiębiorstwa lub jeżeli decyzja taka nie jest możliwa, dokonanie likwidacji przedsiębiorstwa.

Wadą jaką można zidentyfikować w ramach instytucji zarządu sukcesyjnego jest to, że omawiana konstrukcja ma na celu wyłącznie prawne uregulowanie „okresu przejściowego” między śmiercią przedsiębiorcy a dalszym prowadzeniem działalności gospodarczej przez spadkobierców¹⁷. Nie został rozwiązany problem jak dokonać podziału przedsiębiorstwa między spadkobierców, aby zachować ciągłość prowadzonej działalności gospodarczej. Z ekonomicznego punktu widzenia rodzi to ryzyko rozdrobnienia majątku, a w konsekwencji likwidacji firmy rodzinnej¹⁸. Odpowiedzą na ten problem może być projekt ustawy o fundacji rodzinnej¹⁹. Planowane jest, aby projektowana ustawa o fundacji rodzinnej weszła w życie od 1 stycznia 2022 r.

Z perspektywy ekonomicznej fundacja pełni rolę stabilizatora kapitału, który powierzony jest określonym beneficjentom, zapobiegając tym samym rozproszeniu majątku²⁰. Można wskazać przykłady znanych firm zarządzanych przez fundacje. Takimi firmami są: *Rolex*, zarządzany przez *Hans Wilsdorf Foundation*, *Lego* zarządzany przez holding *Kirkbi* oraz *Lego Foundation*, *Carlsberg - Jacob Christian Jacobsen*, założyciel browaru *Carlsberg* przekazał go Królewskiej Duńskiej Akademii Nauk w 1876 r. i od tego momentu *Carlsberg* zarządzany jest przez fundację²¹.

Obecnie w polskim systemie prawnym możliwe jest utworzenie fundacji na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach²². Fundacja może być ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych. W ocenie A. Kidyby ten warunek wyklucza tworzenie fundacji prywatnych²³. Oprócz fundacji powołanych w oparciu o wskazaną ustawę

¹⁶ Art. 59 ust. 1 pkt 6 u.z.s.

¹⁷ A. Mariański, A. Pardej, *Podatkowe...*, s. 29.

¹⁸ A. Lewandowska, M. Kłosowiak, J. Lipiec, *Fundacja rodzinna. Aspekty ekonomiczne i prawno-podatkowe*, Co do zasady 2021, nr 1, s. 107.

¹⁹ Projekt ustawy o fundacji rodzinnej z dnia 22 marca 2021 r.; dalej: projekt ustawy; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774282/12774283/dokument495478.pdf>

²⁰ A. Lewandowska, M. Kłosowiak, J. Lipiec, *Fundacja...*, s. 108.

²¹ Ibidem.

²² Dz.U. 2020 poz. 2167 ze zm.

²³ A. Kidyba, *Komentarz do ustawy o fundacjach i stowarzyszeniach*, 1997, eI/LEX.

w polskim porządku prawnym funkcjonują fundacje utworzone na drodze ustawodawczej, których działalność reguluje odrębna ustawa²⁴.

Brak fundacji rodzinnych w polskim porządku prawnym spowodował zainteresowanie zagranicznymi fundacjami prywatnymi, w szczególności zakładanymi w Liechtensteinie, Austrii oraz na Malcie²⁵.

Przygotowany projekt ustawy o fundacji rodzinnej określa cel fundacji rodzinnej, stanowiąc, że celem tym jest zarządzanie posiadanym majątkiem i zapewnianie jego ochrony oraz spełnianie świadczeń na rzecz wskazanego przez fundatora beneficjenta²⁶. Zgodnie z projektem utworzenie fundacji rodzinnej możliwe jest zarówno w testamencie, jak i za życia fundatora²⁷. Beneficjentem fundacji rodzinnej może być osoba fizyczna lub organizacja pożytku publicznego²⁸. Beneficjentem może być także fundator. Wkład wnoszony przez fundatora do fundacji rodzinnej nie będzie podlegać opodatkowaniu²⁹. Fundacja rodzinna, która uzyskuje dochody w trakcie swojego funkcjonowania, podlega opodatkowaniu stawką podatku wynoszącą 19%³⁰.

W myśl art. 6 projektu ustawy fundacja rodzinna nie może wykonywać działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców³¹. Projektodawca, przedstawiając uzasadnienie tej regulacji, podkreśla, że fundacja rodzinna nie będzie mogła prowadzić działalności gospodarczej z uwagi na związane z tym ryzyko gospodarcze. Ograniczenie możliwości działania fundacji rodzinnej wyłącznie do roli pasywnego inwestora może zmniejszyć zainteresowanie tą formą prawną i nie w pełni zrealizować cel ustawodawcy zakładający zaoferowanie firmom rodzinnym skutecznego narzędzia sukcesji międzypokoleniowej.

Projektowane rozwiązania ustawy o fundacji rodzinnej, z racji na przyjęte preferencyjne konstrukcje podatkowe (np. brak opodatkowania wnoszonych przez fundatora do fundacji wkładów, brak opodatkowania świadczeń z fundacji dla osób będących w bliskiej

²⁴ Np. Ustawa z dnia 5 stycznia 1995 r. o fundacji – Zakład Narodowy imienia Ossolińskich (Dz.U. 2017 poz. 1881)

²⁵ A. Mariański, A. Żądło, *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018 nr 8, s. 22–24.

²⁶ Art. 3 ust. 1 projektu ustawy.

²⁷ Art. 9–10 projektu ustawy.

²⁸ Beneficjent będący osobą fizyczną może nie być spokrewniony z fundatorem, jednak wówczas nie będzie korzystał z preferencyjnych zasad opodatkowania - projektowany art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. 2019 poz. 1813 ze zm.) Z preferencyjnych zasad opodatkowania nie będą korzystać beneficjenci, kiedy ich świadczenia nie będą pochodzić z mienia przekazanego przez spokrewnionego z nimi fundatora ani z dochodów fundacji z tego mienia.

²⁹ Projektowanym przepisem art. 12 ust. 4 pkt 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020 poz. 1406 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) zmieniany przepisami ustawy o fundacji rodzinnej.

³⁰ Art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz projektowany art. 19 ust. 1b u.p.d.o.p. zmieniany przepisami ustawy o fundacji rodzinnej.

³¹ Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.

relacji rodzinnej z fundatorem) pozwalają stwierdzić, że może być to konstrukcja prawna szeroko wykorzystywana do przeprowadzania sukcesji działalności gospodarczej. Ponadto przyjęcie omawianego rozwiązania legislacyjnego może przyczynić się do rezygnacji z wykorzystywania przez polskich podatników fundacji prywatnych zakładanych w innych państwach.

mgr Jerzy Litwinow

Konferencja poświęcona 30-leciu PIT w Polsce

Wystąpienie pt. Porównanie wybranych uproszczonych form opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce i Rosji- postulaty *de lege ferenda*.

Problem badawczy skupia się na opodatkowaniu działalności gospodarczej w inny sposób niż na zasadach ogólnych. Dotyczy przede wszystkim osób samozatrudnionych, spełniających kryteria samodzielnie prowadzonej działalności gospodarczej, ale którzy przy jej prowadzeniu nie zatrudniają innych osób.

Samozatrudnieni tworzą *de facto* grupę wolnych zawodów rozumianych w inny niż klastycznie przyjęty sposób. Są to youtuberze, influencerzy na TikToku, Instagramie, własnych stronach internetowych, kosmetyczki, pracownicy (kierowcy) platform dostarczających jedzenie, początkujący drobni przedsiębiorcy, internetowi sprzedawcy etc.

Cel wystąpienia polega na tym żeby przedstawić specyfikę rosyjskiej polityki podatkowej w obszarze opodatkowania drobnych przedsiębiorców (samozatrudnionych), porównać stan prawny Polski i Rosji w tej kwestii oraz wyciągnąć postulaty *de lege ferenda* wobec ustawodawcy. Metodologia tej pracy polega na analizie prawno-porównawczej aktów prawnych z dziedziny polityki podatkowej.

Generalnie w Rosji od 2021 r. istnieją 3 systemy uproszczonej formy opodatkowania. Są to „uproszczona forma opodatkowania” (tzw. *упрощёнка*), system patentowy, certyfikacyjny (ros. *патентная система налогообложения*) oraz opodatkowanie działalności osób zatrudnionych (ros. *налог на профессиональный доход для самозанятых граждан*¹). Najważniejsze znaczenie dla osób samozatrudnionych ma system patentowy i podatek od samozatrudnionych.

W obliczu dużej szarej strefy w Rosji (33% wg MFW) ten kraj wypracował innowacyjne sposoby opodatkowania małego biznesu i osób, których głównym sposobem utrzymania jest realizacja umów o dzieło i umów zlecenia, umów sprzedaży i świadczenia usług niebędących czynnościami pozorującymi ukryty stosunek pracy. Nowoczesny, czyli

¹ Федеральная Налоговая Служба, *Налог на профессиональный доход*, <https://npd.nalog.ru/>, dostęp na 01.07.2021

zdigitalizowany, uproszczony i zautomatyzowany sposób opodatkowania małego biznesu umożliwił wypracowanie w Rosji atrakcyjnego modelu podatkowego w tym zakresie.

Osoba, która chce zostać samozatrudnionym pobiera aplikację na swój telefon pt. „Moj Nalog²”, po zeskanowaniu dowodu osobistego lub przez profil zaufany rejestruje się w urzędzie skarbowym. Następnie wybiera rodzaj działalności, wprowadza (fakultatywnie) dane swojej karty bankowej. W momencie, kiedy samozatrudniony sprzedaje towary lub świadczy usługi, to po wpisaniu w aplikacji nazwy towaru/usługi, kwoty i daty generuje e-paragon, który wysyła do klienta smsowo, na maila lub inny przez komunikator. Paragon można również przekazać w formie QR-kodu do odczytania przez klienta. Paragon się wystawia po tym, jak samozatrudniony otrzymał zapłatę w gotówce, na konto lub na kartę bankową (w Rosji powszechnie się płaci wzajemnie „z karty na kartę”, czyli po podaniu numeru karty robi się na nią bezpośrednio przelew). Jeżeli klient zrezygnował, paragon można cofnąć. Aplikacja na telefon zastępuje kasę fiskalną, deklarację podatkową, księgowego oraz samą księgowość.

Na koniec miesiąca samozatrudniony dostaje powiadomienie w aplikacji o tym, że należy zapłacić podatek. Może to zrobić kartą bankową lub udać się z wydrukiem z aplikacji do kasy banku i zapłacić w gotówce. Jeżeli w tym miesiącu nic nie sprzedano, to podatnik nie płaci żadnego podatku. Samozatrudniony nie ma obowiązku płacenia składek społecznych. Nie może też korzystać z ubezpieczenia społecznego, ale ma prawo do powszechnej opieki zdrowotnej (jest wliczona w kwotę podatku, organ podatkowy dzieli kwotę odprowadzonego podatku i odprowadza do budżetu lokalnego odpowiednika NFZ kwotę w wysokości 1,5 p.p. podatku). Samozatrudniony może natomiast dobrowolnie podpisać umowę z odpowiednikiem ZUS i po zapłaceniu ok. 4300 rubli za rok (215 złotych) ma prawo do świadczenia chorobowego (w Polsce ok. 77 złotych miesięcznie).

Podatnik może dobrowolnie (jak każdy inny mieszkaniec Rosji) przystąpić do ubezpieczenia emerytalnego. Płaci wtedy rocznie 30.000 rubli (ok. 1480 złotych) i może liczyć na emeryturę minimalną, która w zależności od regionu wynosi 500-600 złotych netto. Nie jest to dużo, w Polsce emerytura minimalna wynosi 1066 złotych netto i na taką emeryturę mogą liczyć przedsiębiorcy, którzy płacą minimalną wysokość składki emerytalnej w wysokości ok. 616 złotych miesięcznie. „Stopa zwrotu” dla samozatrudnionych z inwestycji w państwowy system emerytalny jest o wiele większa w przypadku Rosji w porównaniu z Polską.

Przejęcie na specjalny system podatkowy jest dobrowolne. Osoby fizyczne i przedsiębiorcy indywidualni, którzy przejdą na nowy specjalny reżim podatkowy, będą mogli płacić podatek od dochodu z samodzielnej działalności według preferencyjnej stawki 4% (w przypadku

² Федеральная Налоговая Служба, Налог на профессиональный доход-приложение, <https://npd.nalog.ru/app/>, dostęp na 01.07.2021

obrotu z konsumentami) lub 6% (w przypadku obrotu z osobami prawnymi) przychodu. Ta forma opodatkowania gwarantuje stawkę podatku przez co najmniej 10 lat. Korzystać z tej formy opodatkowania mogą też cudzoziemcy z Unii Euroazjatyckiej: Białorusi, Armenii, Kazachstanu i Kirgistanu. Limit górny przychodów wynosi 2,4 miliony rubli (ok. 120.000 złotych).

W Polsce opodatkowanie małego biznesu cechuje się większym obciążeniem podatkowym i utrudnia rozpoczęcie prowadzenia małej, samodzielnej działalności gospodarczej, gdyż ludzie obawiają się prowadzenia księgowości i płacenia obowiązkowych składek społecznych (w przypadku ludzi zatrudnionych na umowę o pracę ze względu na składkę zdrowotną).

W tej sytuacji rosyjskie doświadczenie w zakresie opodatkowania osób samozatrudnionych powinno stanowić zachętę zmian dla ustawodawcy polskiego. Polska ze względu na rozmiar gospodarki i położenie w regionie Europy Środkowo-Wschodniej może zostać hubem innowacji, które w ujęciu mikro zaczynają się od prowadzenia drobnego, własnego biznesu. Przedstawiając postulaty *de lege ferenda* należy wskazać przede wszystkim na potrzebę dostosowania sposobu opodatkowania osób samozatrudnionych do ich potrzeb.

Aplikacja w telefonie, która zastępuje kasę fiskalną, jest najlepszym narzędziem, które dobrze się przyjmie przede wszystkim wśród młodych osób, nawet niepełnoletnich, które prowadzą własny kanał na youtube lub TikToku. Dobrowolność opłaty składek społecznych pozwala na łatwiejsze podjęcie decyzji o rozpoczęciu własnej działalności i kształtowanie świadomości odpowiedzialności za własny los również w okresie starości bez złudnego obiecywania niskiej emerytury.

Drugim mającym znaczenie dla samozatrudnionych w Rosji systemem opodatkowania jest wspomnianym już system patentowy³. Taki system funkcjonuje też na Łotwie i Litwie. Wybrać tę metodę opodatkowania może podatnik, który ma zarejestrowaną działalność gospodarczą oraz zatrudnia nie więcej niż 15 osób rocznie. Nie mogą z niej skorzystać wspólnicy spółki cywilnej. Podatnicy którzy wybrali tę formę opodatkowania nie podlegają PIT (oczywiście chodzi o PIT w ramach dochodów z dz. gosp. opodatkowanej patentem), podatkowi od nieruchomości oraz VAT (z pewnymi wyjątkami, np. import). Dokładna lista zawodów, rodzajów działalności w ramach których można skorzystać z patentu jest określana przez parlamenty regionalne, z tego względu, że Rosja jest krajem federatywnym, więc część kompetencji jest scedowana na poziom lokalny.

³ Федеральная Налоговая Служба, Патентная система налогообложения, <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/patent/>, 02.07.2021

Podatnik ma prawo łączenia tej formy opodatkowania z innymi reżimami podatkowymi, np. z opodatkowaniem na zasadach ogólnych. Patent jest wydawany na okres maksymalnie roku, więc co roku trzeba go odnawiać po prostu kupując go. Bardzo ciekawym elementem patentu podatkowego, jest sposób określenia zobowiązania podatkowego, czyli „ceny patentu”.

Stawka podatku wynosi 6% podstawy opodatkowania liczonej jako potencjalnie możliwy do uzyskania dochód roczny. Jeżeli przedsiębiorca zatrudnia pracowników, to dodatkowo dolicza się dochód obliczony *per capita* na pracownika mnożąc razy średnie roczne zatrudnienie. I tak, np. w Petersburgu przedsiębiorca, samozatrudniony wykonujący „usługi fotograficzne” zapłaci ok. 55.000 rubli (ok. 2.860 złotych) rocznie podatku, czyli 914.000 rubli razy 6% w 2021 r⁴.

W Polsce jedyną zbliżoną formą opodatkowania do ww. uproszczonych form opodatkowania w Rosji jest karta podatkowa. Nie odpowiada ona jednak współczesnym wymaganiom łatwego rozliczania się z urzędem skarbowym. Owszem, stanowi wygodną formę opodatkowania dla zawodów medycznych, zwłaszcza po nowelizacji umożliwiającej im współpracę z placówkami medycznym, która weszła w życie w 2021 r., aczkolwiek nie jest możliwa do zastosowania dla większości nowych zawodów, które się pojawiły w ostatnich trzydziestu latach (np. youtuberzy) lub stały się rozpowszechnione jak np. fotografowie oraz kierownicy platform internetowych.

Z kolei te zawody (branże), które mogą skorzystać z karty podatkowej (np. korepetytorzy) muszą wydawać na żądanie klienta rachunki/faktury i przechowywać ich kopie przez 5 lat. Z tego względu karta podatkowa jest raczej bardziej zbliżoną formą opodatkowania do systemu patentu podatkowego w Rosji niż do opodatkowania osób samozatrudnionych.

Pozostałą do omówienia instytucją prawa jest działalność nierejestrowana w Polsce. Osoba, której przychody z działalności (samozatrudnienia) gospodarczej nie przekraczają połowy minimalnego średniego wynagrodzenia nie ma obowiązku rejestracji dz. gosp. (przy spełnieniu innych formalnych warunków). Musi jednak prowadzić uproszczoną ewidencję sprzedaży o której nie wie zdecydowana większość osób prowadzących dz. nierejestrowaną narażając się na sankcję karno-skarbową.

Również mają obowiązek wystawienie na żądanie rachunku lub faktury. Przychody z tej działalność są kwalifikowane jako inne źródło przychodów, więc podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Należy docenić wprowadzenie do polskiego porządku prawnego takiego sposobu rozpoczęcia własnego biznesu, aczkolwiek limity działalności

⁴ Контур Эльба, Как рассчитать стоимость патента для ИП на 2021 год и где найти региональный закон, <https://e-kontur.ru/enquiry/1555/stoimost-patenta-2021>, dostęp na 01.07.2021

nierejestrowanej, brak osobnego sposobu opodatkowania oraz nieinnowacyjny sposób wystawiania faktur/rachunków świadczy o pewnych wadach tego systemu.

Należy zastosować w Polsce rosyjski model podatku dochodowego, jako właściwy dla osób samozatrudnionych, zastępujący skomplikowany i niepewny dla podatnika system ulg i odliczeń od przychodu. Zamiast szukać sposobu, na to, jak uniemożliwić podatnikom odliczenie niektórych kosztów od podstawy opodatkowania, należy maksymalnie uprościć rozliczanie się podatnika z urzędem skarbowym i w ten sposób zaoszczędzić pieniądze podatnikowi na obsłudze księgowej a państwu na urzędnikach podatkowych, którzy kontrolują prawidłowość ujęcia wydatku w kosztach. Jest to możliwe tylko dzięki wprowadzeniu podatku dochodowego dla osób samozatrudnionych.

Karolina Wierzbowska

Konwersja wierzytelności na udziały – skutki w podatku dochodowym

Na początku swoich rozważań autor chciałby zwrócić uwagę, że nazwa artykułu może powodować pewne wątpliwości.

Za konwersję wierzytelności na udziały rozumie się w doktrynie dwa odmienne zdarzenia prawne. Po pierwsze, o takiej konwersji mówi się w przypadku gdy wspólnik obejmuje udziały/akcje w zamian za cesję wierzytelności jaka przysługuje wspólnikowi względem spółki. Następnie dochodzi do wygaśnięcia wierzytelności, gdyż spółka staje się jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem.

Drugim zdarzeniem prawnym, które także w doktrynie nazywa się konwersją wierzytelności na udziały, jest podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki za wkład pieniężny, a następnie dokonanie potrąceń wierzytelności wspólnika względem spółki z wierzytelnością spółki względem wspólnika, np. z tytułu pożyczki.

W związku z powyższym, należy zauważyć, że – o ile pierwszy przypadek odpowiednio oddaje sedno zdarzenia prawnego i można nazywać je konwersją wierzytelności na udziały – tak nie jest to do końca fortunne w przypadku drugim. Nie ma tutaj mowy o przekształceniu jakichkolwiek praw. Wkład jest dokonywany w formie pieniężnej i wzajemne potrącenie wierzytelności to tylko i wyłącznie forma rozliczenia między podmiotami.

Do takiego podejścia jednakże nie były przekonane ani organy podatkowe, ani sądy administracyjne.

Przez lata toczyły się spory z organami i sądami, które twierdziły, że podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki za wkład pieniężny, a następnie dokonanie potrąceń wierzytelności wspólnika względem spółki z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu pożyczki jest wniesieniem wkładu niepieniężnego na kapitał zakładowy. Ponadto, organy i sądy nie akceptowały prawa podatnika do rozpoznania kosztów podatkowych w wysokości wartości kosztów poniesionych na pożyczkę. Według organów i sądów kosztów poniesionych na pożyczkę (własna wierzytelność) nie należy traktować jako kosztów poniesionych na nabycie lub wytworzenie składnika majątku.

Obecnie można zauważyć coraz bardziej ugruntowane stanowisko organów i judykatury. W zakresie ujęcia ww. zdarzenia prawnego jako wkładu pieniężnego organy i judykatura stoją na stanowisku, że jest to dokonanie wkładu niepieniężnego na kapitał zakładowy. Dwa wyżej przedstawione przypadki tzw. konwersji wierzytelności na udziały należy traktować jednakowo, tj. jako wkład niepieniężny. Jednakże, w zakresie kosztów podatkowych, zdecydowanie można mówić o pozytywnej zmianie i uznania prawa podatnika do odpowiedniego ujęcia kosztu podatkowego poniesionego na pożyczkę stanowiącą wkład niepieniężny na kapitał zakładowy.

Przepisy w zakresie kosztów przy tzw. konwersji wierzytelności na udziały brzmiały następująco.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 e pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych („ustawa o PIT”) oraz art. 15 ust. 1 j pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („ustawa o CIT”):

*W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów **w spółdzielni** - ustala się koszt uzyskania przychodu (...) w wysokości:*

do końca 2014 r.¹

- faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki;

od 1 stycznia 2015 r.²

- faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;

od 1 stycznia 2019 r.³

- faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1-2b składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki.

¹ Ustawa o CIT - t.j. Dz.U. 2014, poz. 851, z dnia 27.06.2014 r.; ustawa o PIT - t.j. Dz.U. 2012, poz. 361

² nowelizacja- Dz.U. 2014, poz. 1328

³ nowelizacja - Dz.U. 2018, poz. 2159

Dodatkowo, od 1 stycznia 2019 r. obowiązuje nowy przepis pkt 2a:

- (...) wartość odpowiadająca kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) (...) - **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu).**

Należy zauważyć, że dodanie pkt 2a miało na celu usunięcie wątpliwości w interpretacji. Tak wskazywał sam ustawodawca w uzasadnieniu nowelizacji.⁴ Jednakże, mimo próby ustawodawcy ujednoczenia interpretacji przepisów, judykatura prezentowała w większości negatywne dla podatników stanowisko⁵, choć także prezentowane były odmienne podejścia, nawet we wcześniejszych stanach prawnych⁶. Organy i sądy argumentowały, że nowelizacja przepisów nie ujęła przypadku, gdy udziałowiec wnosi wierzytelność własną z tytułu udzielonej spółce pożyczki. To negatywne stanowisko dla podatników opierało się na twierdzeniu, iż w takim przypadku nie ma ani kosztu wytworzenia, ani kosztu nabycia.

⁴ druk 2854 z 2018 r.;

Proponowane przepisy mają na celu usunięcie takich wątpliwości, poprzez bezpośrednie określenie, że podatnik może w takim przypadku wykazać poniesione koszty poprzez wskazanie wysokości takich kosztów.

W przypadkach kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność przysługująca wnoszącemu wkład niepieniężny z tytułu pożyczki uprzednio udzielonej przez ten podmiot spółce (spółdzielni), podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie udzielonej uprzednio pożyczki, nie wyższej jednak niż przyjęta przez strony (wnoszącego i przez spółkę) wartość takiej wierzytelności, określona na dzień jej wniesienia.

Z kolei w przypadku, kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność własna uprzednio zaliczona przez wnoszącego wkład do przychodów należnych, podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie przychodu należnego wykazanego przez tego podatnika z tytułu wykonania tego świadczenia (zbycia towaru).

⁵ przykładowo: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 lutego 2021 r., sygn. II FSK 2954/18, sygn. I SA/Kr 705/19, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1095/15

⁶ przykładowo: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 lipca 2018 r., sygn. II FSK 2189/16, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1614/16, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 października 2017 r., sygn. III SA/Wa 3315/16

Przełomowym momentem jest zdecydowanie wydanie Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2021 r., sygn. II FPS 2/21 („Uchwała NSA”).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA”), nie wolno podatnikowi odbierać prawa do rozpoznania kosztu podatkowego w przypadku tzw. konwersji wierzytelności (własnej pożyczki) na udziały.

Zgodnie z ustnym uzasadnieniem Uchwały NSA, według sądu „pominięcie prawa do kosztów prowadziłyby do zróżnicowania podatników, co byłoby niezgodne z konstytucją. Nieuznanie za koszty wydatków na uzyskanie wierzytelności własnej, a uznanie za takie wydatki na nabycie pochodne wierzytelności stanowiłoby bowiem nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji podatników znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej i prawnej.”⁷

Mimo, iż Uchwała NSA dotyczyła regulacji ustawy o PIT, należy stosować analogicznie przepisy ustawy o CIT, na co wskazywał sam NSA, gdyż regulacje w obu ustawach są symetryczne.

Można mieć nadzieję, że po Uchwale NSA rysuje się nowy, pozytywny dla podatników, nurt w orzecznictwie. W pierwszym wyroku (wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny z dnia 14 czerwca 2021 r., sygn. II FPS 2/21) dotyczącym tzw. konwersji wierzytelności na udziały, wydanym po Uchwale NSA, sąd potwierdził stanowisko. NSA stwierdził, że podatnik, który wniósł do czeskiej spółki wierzytelność własną z tytułu udzielonej wcześniej tej spółce pożyczki, a w zamian dostał jej udziały, może uwzględnić wartość pożyczki w kosztach uzyskania przychodu.

Uchwała NSA i, konsekwentnie, zmiana stanowiska judykatury, zasługuje na pozytywną opinię. Opodatkowaniu podlega (co do zasady) przychód zmniejszony o koszt uzyskania tego przychodu. Skoro ustawodawca uznaje pewne zdarzenie prawne jako powodujące przychód podatkowy, to zakłóceniem równowagi i podstawowej zasady podatku dochodowego byłoby odebranie podatnikowi prawa do odpowiedniego rozpoznania kosztu poniesionego (w ujęciu ekonomicznym, nie tylko w zakresie „zapłaty”) w celu otrzymania tego przychodu.

Analizując historyczne podejście i zmianę stanowiska przez organy i sądownictwo w zakresie skutków w podatku dochodowym tzw. konwersji wierzytelności na udziały, nasuwa się myśl o powoływanym argumencie stosowania zasady proporcjonalności

⁷ Łukasz Zalewski, Katarzyna Jędrzejewska “Skoro jest przychód, to musi być i koszt jego uzyskania” w: Dziennik Gazeta Prawna z 15 czerwca 2021 r.

w prawie podatkowym⁸. Organ podatkowy powinien podejmować tylko takie działania, które zmierzają do osiągnięcia celu ochrony interesu publicznego, ich podjęcie jest niezbędne i przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów. Spory sądowe, które podatnicy musieli toczyć aby walczyć o swoje prawo do rozpoznania kosztów podatkowych – czyli de facto o podstawową zasadę podatku dochodowego – zdecydowanie nie wskazują na zasadę proporcjonalności w stosowaniu prawa podatkowego.

⁸ przykładowo: Artur Mudrecki „Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym”, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

mgr Adrian Smalej

absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

mgr Karol Wadek

absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Środki pieniężne pochodzące z zaniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług jako przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych

1. Rozważania dotyczące problemu wskazanego w tytule niniejszego referatu należy rozpocząć od przybliżenia samej istoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, odnosząc się tylko do jego wybranych, charakterystycznych elementów. Jednak przed przystąpieniem do analizy powstawania i wykonywania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług — dla większej jasności dalszego wywodu — należałoby pokrótce odnieść się do roli obowiązku podatkowego w kształtowaniu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

Prawnopodatkowy stan faktyczny jest pojęciem odnoszonym do instytucji obowiązku podatkowego — ziszczenie się pewnego katalogu przesłanek, objętych prawnopodatkowym stanem faktycznym, powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Wydaje się, że w konstrukcji podatku od towarów i usług prawnopodatkowy stan faktyczny ma charakter zamknięty, co oznacza, że przedmiot opodatkowania pojawia się w określonym punkcie w czasie¹. Oznacza to, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje w ściśle określonym momencie, a mianowicie z chwilą dokonania czynności opodatkowanej. Brak jest zatem w tym podatku okresu podatkowego, który wyznaczałyby ramy czasowe dla przedmiotu opodatkowania. Wobec tego należy przyjąć, że w podatku od towarów i usług zobowiązanie podatkowe powstaje w momencie, w którym powstał obowiązek podatkowy, przy czym należy tutaj dostrzec znaczenie przyznanego podatnikowi prawa wyboru podatkowego.

Chociaż do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług konieczne jest podjęcie pewnych działań ze strony samego podatnika, to zobowiązanie w tym podatku powstaje z mocy prawa. Istotne przy tym jest, że podatnik podatku od

¹ Taki pogląd prezentują m.in.: P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Wyd. VIII, Warszawa 2017, s. 731 oraz R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wyd. 8, Warszawa 2014 r., s. 205.

towarów i usług korzysta wówczas z wyboru podatkowego. Konstrukcja ta, w jej formalnym wariacie polega na przyznaniu podatnikowi m.in. prawa do wyboru określonej postaci zobowiązania podatkowego². Wyrazem takiego prawa wyboru jest możliwość podjęcia przez podatnika decyzji co do tego czy podatek naliczony w danym okresie rozliczeniowym zostanie odliczony w całości w tym okresie, w części, czy też w całości za dwa kolejne okresy rozliczeniowe. Z tego też wynika, że na koniec okresu rozliczeniowego przepisy prawa nie determinują konkretnej kwoty podatku naliczonego, która może zostać przypisana tylko do tego okresu, ale określają jedynie jej górną granicę³. Konkretyzacja zobowiązania podatkowego na moment jego powstania ma jednak charakter względny, gdyż — jak wskazano — podatnik może skorzystać z wyboru podatkowego, a tym samym wpływać na ostateczną wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres. Jak wskazano w art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴: *Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego*. Oznacza to, że tak ukształtowany prawopodatkowy stosunek zobowiązaniowy jest niepełny do momentu dokonania przez podatnika podatku od towarów i usług omawianego wyboru podatkowego.

Jak już to zaznaczono powyżej, specyfika zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług przejawia się w tym, że występują tam dwie przeciwstawne kategorie. Jest to kwota podatku należnego w związku z dokonaną dostawą towarów albo świadczeniem usług oraz kwota podatku naliczonego powstająca na skutek doliczenia przez dostawców towarów albo usługodawców kwoty podatku od towarów i usług do ceny płaconej przez nabywcę. Większość podatników podatku od towarów i usług opodatkowuje dokonywane przez siebie dostawy towarów i świadczenia usług oraz obniża tę kwotę o kwotę podatku naliczonego z tytułu dokonanych przez siebie nabyć towarów albo otrzymanych usług, jeśli służyły one do wykonywania czynności opodatkowanych (zgodnie z zasadą neutralności podatku od towarów i usług). Zobowiązanie podatkowe za dany okres nie powstanie, jeśli podatnik nie dokonał żadnych czynności opodatkowanych. Podobna sytuacja wystąpi, gdy kwota podatku należnego będzie równa kwocie podatku naliczonego, a także przypadku, gdy kwota podatku należnego będzie niższa od kwoty podatku naliczonego — wówczas podatnik może albo zażądać zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, albo zaliczyć tę nadwyżkę na poczet następnych okresów rozliczeniowych. Zatem dla ustalenia wysokości

² A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 98 — cyt. za W. Podsiadło, *Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług — analiza na tle przepisów ogólnego prawa podatkowego*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(8)/2020, s. 109.

³ W. Podsiadło, *Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług — analiza na tle przepisów ogólnego prawa podatkowego*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(8)/2020, s. 118.

⁴ T.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, ze zm.; dalej jako „o.p.”.

zobowiązania podatkowego konieczne jest skorzystanie przez podatnika z przyznanego mu prawa do dokonania wyboru podatkowego. Nie można przy tym uznać, że zobowiązanie podatkowe wcale nie powstało, jeśli podatnik odliczył podatek naliczony od podatku należnego w taki sposób, że nie ma on obowiązku zapłaty podatku za dany okres. Należy dostrzec, że aby można było mówić o odliczeniu kwoty podatku naliczonego, wpierv musi istnieć podatek należny za dany okres⁵. Podatek należny, w określonej wysokości, jest wyrazem istniejącego zobowiązania podatkowego, którego pierwotna wysokość ulega obniżeniu w wyniku odliczenia podatku naliczonego.

W podatku od towarów i usług zasadą jest ujęcie memoriałowe momentu powstania obowiązku podatkowego. Podatek należny danego okresu wiąże się z czynnościami dokonanymi w tym okresie, natomiast podatek naliczony obniża kwotę podatku należnego za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług.

Podatnicy mogą nie wykonać albo tylko częściowo wykonać powstałe z mocy prawa zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, czyli nie spełnić należycie świadczenia, do którego są zobligowani w ramach prawnopodatkowego stosunku zobowiązaniowego. Wówczas, co do zasady, z momentem upływu 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu stanowiącym dany okres rozliczeniowy dojdzie do powstania zaległości podatkowej — podatek do zapłaty z zobowiązania podatkowego stanie się wtedy zaległością podatkową. Zobowiązanie podatkowe przedawni się z upływem 5. lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co doprowadzi do jego nieefektywnego wygaśnięcia. Przedawnienie jest jedynym z nieefektywnych sposobów wygasania zobowiązań. Po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Organ nie może wówczas skutecznie domagać się zapłaty należności zaś dobrowolna zapłata przez podatnika powoduje powstanie u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi⁶. Instytucja przedawnienia ma na celu ochronę pewności obrotu prawnego, a także wykluczenie roszczeń, które ze względu na znaczny upływ czasu mogłyby być oderwane od aktualnej sytuacji faktycznej, w jakiej znajduje się podatnik⁷

Jak już wskazano, wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy jest określana przez podatnika w ramach przyznanego mu wyboru podatkowego. Jeśli jednak podatnik nie dokona takiej konkretyzacji kwoty powstałego z mocy prawa zobowiązania podatkowego we właściwym terminie, to wówczas

⁵ Gdy w danym okresie wystąpi tylko podatek naliczony (podatnik nie dokonał czynności opodatkowanych), to wówczas podatnikowi przysługuje prawo zwrotu podatku naliczonego — nie ma tu zastosowania konstrukcja odliczenia.

⁶ T. Nowak, *Powstawanie i wygasanie zobowiązań podatkowych*, w: M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 1, Łódź 2014, s. 172.

⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 537.

organ podatkowy może wydać decyzję, w której określi kwotę zobowiązania w prawidłowej wysokości. Określając kwotę zobowiązania podatkowego organ podatkowy również działa — niejako za podatnika — w zakresie wyboru podatkowego. Oznacza to, że dokonując wymiaru obniża on kwotę podatku należnego za dany okres o kwotę podatku naliczonego. Organ podatkowy powinien przy tym kierować się zasadą neutralności podatkowej, jako podstawową zasadą podatku od towarów i usług, która jest wpisana w jego konstrukcję. Wobec konieczność respektowania tej zasady określona przez organ podatkowy kwota zobowiązania podatkowego powinna być możliwie jak najniższa, a zatem organ powinien odliczać podatek naliczony w pełnej wysokości.

2. Przechodząc do analizy problemu opodatkowania środków uzyskanych przez podatnika podatku do towarów i usług w związku z nienależytym wykonaniem zobowiązania podatkowego należy wskazać, że zgodnie z art. 9 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest co do zasady dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów z określonego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku kalendarzowym. Zatem dla pojęcia dochodu terminem pierwotnym jest przychód, ponieważ dopiero wystąpienie przychodu warunkuje możliwość powstania dochodu. Dopóki nie ma przychodu w sensie podatkowym, dopóty nie może powstać dochód podatkowy⁹. Przychodem zaś, zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., są otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że generalną zasadą momentu powstania przychodu jest moment faktycznego uzyskania przez podatnika (pozostawienia do jego dyspozycji) określonych środków pieniężnych (metoda kasowa powstania przychodu). Zasada ta doznaje jednak pewnych ograniczeń w przypadkach wskazanych w ustawie. Przykładowo w przypadku przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej za przychody uważa się kwoty należne, choćby nie zostały otrzymane (metoda memoriałowa). O uzyskaniu przychodu w rozumieniu u.p.d.o.f. można więc mówić w każdej sytuacji, gdy podatnik, czy to na skutek otrzymania określonych wartości majątkowych (środków pieniężnych, świadczeń w naturze czy też innych nieodpłatnych świadczeń), czy też gdy na skutek określonego zdarzenia powodującego zmniejszenie jego zobowiązań wobec innych podmiotów, uzyskuje określone przysporzenie majątkowe. W orzecznictwie podkreśla się, że aby powstał przychód to otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika środki pieniężne

⁸ T.j. Dz.U. 2021 poz. 1128, ze zm.; dalej jako: u.p.d.o.f.

⁹ Zob. wyrok NSA z 18 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3659/17.

muszą mieć charakter definitywny¹⁰, bezzwrotny^{11 12} i powodujący jego przysporzenie majątkowe¹³. Z tego powodu świadczenia o charakterze zwrotnym, czasowym lub będące zwrotem wydatków nie stanowią przychodu.

W świetle powyższych uwag należy rozważyć, czy i kiedy kwota zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, związana z płatnościami uzyskanymi przez podatnika od jego kontrahentów w związku z zapłatą za dostawę towarów lub świadczenie usług, a nie wpłacona na rachunek organu podatkowego, stanowi przychód podatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych. Na pierwszy rzut oka wydawać mogłoby się, że takie środki pieniężne nie powinny podlegać opodatkowaniu. Niewątpliwie środki te stanowią przysporzenie majątkowe podatnika i są bezzwrotne, lecz nie mają one charakteru definitywnego. Tak długo jak organ podatkowy może egzekwować zaległość podatkową z tytułu niezapłaconego podatku od towarów i usług, nie ma mowy o powstaniu przychodu. W związku z tym, powstaje pytanie, czy uzyskanie przez takie środki pieniężne charakteru definitywnego uzasadnia ich opodatkowanie. Należy ocenić jako prawidłowy pogląd, że moment przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług implikuje konieczność opodatkowania niewpłaconej przez podatnika podatku od towarów i usług kwoty podatku należnego, jako że takie środki pieniężne z chwilą przedawnienia się zobowiązania podatkowego stają się definitywnym przysporzeniem majątkowym podatnika. Środki te stanowią wówczas przychód w rozumieniu u.p.d.o.f.

Analiza zawartego w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. katalogu źródeł przychodów prowadzi do wniosku, że środki pieniężne pochodzące z zaniżania kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług można by potencjalnie zaklasyfikować do jednego z dwóch wskazanych w tym przepisie źródeł przychodów, a mianowicie: do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej albo innych źródeł przychodów. Za kwalifikacją tych środków pieniężnych jako przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej przemawiać może fakt, że uzyskanie takich środków związane jest, chociażby pośrednio, z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą. Co więcej, przepis art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f. wskazuje wprost, że przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są m.in. wartości przedawnionych lub umorzonych zobowiązań. Nie ma przy tym przepisu,

¹⁰ W wyroku NSA z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2036/11, Sąd stwierdził, że: *[d]ochód (przychód) niedefinitywny nie jest dochodem (przychodem) podlegającym opodatkowaniu.*

¹¹ W wyroku WSA w Olsztynie z dnia 26 września 2019 r., sygn. akt I SA/OI 255/19, Sąd, wskazał, że: *żeby uznać kwotę (...) za przychód skarżącego organ powinien udowodnić, że skarżący nie dokonał jej zwrotu.*

¹² W wyroku NSA z dnia 18 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3659/17, Sąd stwierdził, że *[w]prawdzie z brzmienia przepisu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. nie wynika to wprost, ale za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Stąd też wszystkie kwoty otrzymywane „tytułem zwrotnym”, takie jak pożyczki, kaucje itp., nie są zaliczane do przychodów podatkowych.*

¹³ W wyroku WSA w Łodzi z dnia 26 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 735/15, Sąd stwierdził, że: *[a]naliza rodzajów przychodów (...) prowadzi do wniosku, że przychód to definitywne przysporzenie majątkowe.*

który precyzowałby, że nie dotyczy to zobowiązań podatkowych. Istnieje jednak szereg argumentów przeciwnych. Po pierwsze, ustawodawca wyraźnie wskazał w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f., że u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Komentowany przepis wskazuje jednoznacznie, że w przypadku przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej kwota podatku od towarów i usług jest wyłączona z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Po drugie, ten sam przepis wskazuje, że za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Potencjalnym momentem powstania przychodu jest dopiero moment przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, co pozostaje w sprzeczności z zawartą w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. zasadą memoriałową powstania przychodu z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej. Trafniejsze wydaje się przyjęcie, że w momencie przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług środki takie niejako zostają „pozostawione do dyspozycji podatnika”, przez co nabywają one charakteru definitywnego. Po trzecie, powstanie takiego przychodu nie jest związane *stricte* z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą. Jedyne związki z pozarolniczą działalnością gospodarczą to takie, że kwota podatku należnego w podatku od towarów i usług może powstać wyłącznie u podatnika prowadzącego taką działalność. Z kolei, powstanie przychodu jest *de facto* warunkowane innym zdarzeniem, jakim jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Po czwarte, wydaje się być prawidłowy pogląd prezentowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, że przepis art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f. odnosi się jedynie do zobowiązań prywatnoprawnych z uwagi na fakt odniesienia się w nim do pojęć znanych z prawa cywilnego¹⁴. W świetle powyższego trafniejszym wydaje się być zakwalifikowanie takiego przychodu do innych źródeł przychodów, jako że nie można odnaleźć w katalogu źródeł bardziej adekwatnej kategorii. O uzyskaniu przychodu w rozumieniu u.p.d.o.f. można mówić w każdej sytuacji, gdy podatnik, czy to na skutek otrzymania określonych wartości majątkowych (środków pieniężnych, świadczeń w naturze czy też innych nieodpłatnych świadczeń), czy też gdy na skutek określonego zdarzenia powodującego zmniejszenie jego zobowiązań wobec innych podmiotów, uzyskuje określone przysporzenie majątkowe. Wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. „inne źródła” przychodów zostały przez ustawodawcę doprecyzowane w art. 20 u.p.d.o.f., w którym to ustawodawca wskazał, jakie przychody należy w szczególności uznać za przychody z innych źródeł. Użyte w tym przepisie sformułowanie „w szczególności” wskazuje, że zawiera on tylko przykładowe wyliczenie przychodów, co oznacza, że przysporzenia majątkowe, nie zaliczane do

¹⁴Zob. wyrok NSA z dnia 22 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 622/11.

pozostałych źródeł przychodów, stanowią przychody objęte dyspozycją tego przepisu, a sam katalog „innych źródeł” przychodów ma charakter otwarty. Stanowisko uzasadniające opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych środków uzyskanych z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług potwierdza również zawarta w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. zasada powszechności opodatkowania wszelkiego rodzaju dochodów, z wyjątkiem dochodów wymienionych enumeratywnie w u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku.

W przypadku przychodu pochodzącego z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług próżno szukać kosztów uzyskania przychodów. Podstawą opodatkowania w takim przypadku powinna być zatem całkowita kwota przedawnionego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, która stanowi dochód podatnika. Momentem powstania przychodu będzie co do zasady dzień 1. stycznia¹⁵ po okresie pięcioletnim liczonym od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku związanego z zobowiązaniem w podatku od towarów i usług. Dochód (przychód) uzyskany z tytułu nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego w wyniku zaniżenia jego wysokości, jako pochodzący z innych źródeł, podlega opodatkowaniu według skali podatkowej (opodatkowanie progresywne). W podatku dochodowym od osób fizycznych przewidziano jako zasadę opodatkowanie dochodu z zastosowaniem progresywnej skali podatkowej. Dochody, które są w ten sposób opodatkowane podlegają kumulacji przedmiotowej, która przy opodatkowaniu progresywnym zwiększa ciężar obciążenia podatkiem. Zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f. podatek dochodowy pobiera się od dochodów nieprzekraczających w roku podatkowym równowartość kwoty 85.528,00 PLN według stawki 17%, pomniejszając tak obliczoną kwotę o kwotę zmniejszającą podatek; podatek od dochodów przewyższających tę kwotę jest już pobierany według stawki 32%, przy czym tak obliczoną kwotę również obniża się o kwotę zmniejszającą podatek.

3. Reasumując, należy uznać, że środki uzyskane przez podatnika podatku od towarów i usług z tytułu nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego, będącego następstwem zaniżenia kwoty tego zobowiązania, powinny zostać opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako pochodzące z innych źródeł niż wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 1) - 8b) u.p.d.o.f. Istotne jest przy tym, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tego tytułu następuje dopiero z upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Wówczas bowiem można mówić o definitywnym charakterze przychodu uzyskanego przez podatnika w związku z nienależytym wykonaniem takiego zobowiązania.

¹⁵ Chyba, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług zostanie zawieszony lub przerwany na podstawie przepisów o.p.

Wysokość przychodu uzyskanego w ten sposób jest równa wysokości wynikającego zeń dochodu i podlega opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej.

Organizator:



**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersYTET WARSZAWSKI**

KNiP
KOŁO NAUKOWE PRAWA PODATKOWEGO

**Patronat
medialny:**

DORADZTWO PODATKOWE
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH