



## Rocznik 2012

### STUDIA

#### **Tomasz Wołowiec, Dariusz Reśko**

Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy

#### **Błażej Kuźniacki**

Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowopravných jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych

#### **Ireneusz Nowak**

Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny

#### **Marcin Rząsa**

Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych - wybrane problemy

### ARTYKUŁY

#### **Maciej Dudzic**

Klucze odniesienia kosztów wspólnych do przychodów opodatkowanych i zwolnionych na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

#### **Anna Marzec**

Określenie zobowiązania podatkowego w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku

#### **Mieszko Łukaszewicz**

Celne i podatkowe aspekty integracji państw Rady Współpracy Państw Zatoki

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Polska

**Toruń 2012**

**Rada Naukowa:**

**Przewodniczący Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

**Członkowie Rady Naukowej:**

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Dr Petr Mrkývka

**Redakcja:**

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

**Kontakt:**

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ul. W. Bojarskiego 3

87-100 Toruń

Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>

[redakcja@trp.umk.pl](mailto:redakcja@trp.umk.pl)

**Projekt okładki:**

Ewa Prejs

**Deklaracja o wersji pierwotnej:**

Redakcja „Toruńskiego Rocznika Podatkowego” informuje, że wersją pierwotną (referencyjną) czasopisma jest wydanie elektroniczne (ISSN 2080-9573).

---

# SPIS TREŚCI

---

## **STUDIA**

### *1. TOMASZ WOŁOWIEC, DARIUSZ REŚKO*

*OBNIŻKI STAWEK PODATKOWYCH DO CELÓW STYMULACYJNYCH A ZAŁOŻENIA RACJONALNEJ STRATEGII PODATKOWEJ GMINY ..... 4*

### *2. BŁAŻEJ KUŹNIACKI*

*SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH ..... 30*

### *3. IRENEUSZ NOWAK*

*ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY ..... 60*

### *4. MARCIN RZAŚA*

*ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH - WYBRANE PROBLEMY ..... 99*

## **ARTYKUŁY**

### *5. MACIEJ DUDZIC*

*KLUCZE ODNIESIENIA KOSZTÓW WSPÓLNYCH DO PRZYCHODÓW OPODATKOWANYCH I ZWOLNIONYCH NA GRUNCIE PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 15 LIPCA 1992 R. O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ..... 109*

### *6. ANNA MARZEC*

*OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU ..... 121*

### *7. MIESZKO ŁUKASZEWICZ*

*CELNE I PODATKOWE ASPEKTY INTEGRACJI PAŃSTW RADY WSPÓŁPRACY PAŃSTW ZATOKI .... 135*

# STUDIA

---

# OBNIŻKI STAWEK PODATKOWYCH DO CELÓW STYMULACYJNYCH A ZAŁOŻENIA RACJONALNEJ STRATEGII PODATKOWEJ GMINY

---

TOMASZ WOŁOWIEC\*, DARIUSZ REŚKO\*\*

---

## SPIS TREŚĆ

---

---

1. Wprowadzenie .....	4
2. Władztwo podatkowe gminy.....	5
3. Efektywność stosowanych preferencji.....	8
4. Realizacja celów stymulacyjnych.....	11
5. Cel główny oraz cele kierunkowe strategii podatkowej gminy .....	14
6. Instrumentalizacja strategii – charakterystyka.....	16
7. Cele kierunkowe strategii podatkowej.....	19
8. Wnioski.....	26

## 1. WPROWADZENIE

---

---

Podstawowym celem polityki podatkowej tak w wymiarze makro-, jak i mikroekonomicznym jest realizacja funkcji fiskalnej podatków sprowadzającej się do gromadzenia dochodów umożliwiających realizację zadań i funkcji przypisanych podmiotom sektora finansów publicznych (SFP) i szerzej sektora publicznego. Wpływy podatkowe służą również finansowaniu transferów tak w obrębie sektora jak i na rzecz podmiotów spoza sektora publicznego, przyczyniając się do alokacji środków pomiędzy podatnikami a związkami publicznoprawnymi – państwem a organami jednostek

---

\* Instytut Badań i Analiz Finansowych Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie, Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju.

\*\* Zakład Ekonomii WSB-NLU w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju.

samorządu terytorialnego (dalej: JST)<sup>1</sup>. Opodatkowanie służy także realizacji funkcji pozafiskalnej (stymulacyjnej), przyjmującej za cel kształtowanie zachowań gospodarczych i społecznych podatników. Ilustrację nefiskalnych celów polityki podatkowej stanowi koncentracja JST na działaniach zakładających zmianę lub przekształcenie obecnego stanu zjawisk oraz stosunków społeczno-ekonomicznych, bądź ich ustanie ewentualnie ograniczenie ich skali<sup>2</sup>.

W ramach pozafiskalnych celów podatkowych umiejscawia się funkcję symulacyjną wspierającą na równi realizację celów społecznych oraz gospodarczych poprzez zachęcanie podatników do podejmowania określonych zachowań. W obszarze gospodarki lokalnej stymulacja podatkowa może dotyczyć zagadnień takich jak struktura oraz formy prowadzenia działalności gospodarczej, kreowanie i kształtowanie decyzji inwestycyjnych, finansowych oraz konsumpcyjnych podatników, a finalnie również przyciąganie kapitału zagranicznego<sup>3</sup>.

## 2. WŁADZTWO PODATKOWE GMINY

---

Podstawę prawną podejmowania przez jednostki samorządu terytorialnego działań w zakresie stosowania preferencji fiskalnych stanowią postanowienia ustawy zasadniczej, statuującej prawo ustalania przez JST wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie<sup>4</sup>. Konstytucja RP wskazuje w ten sposób na ustawę z 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych*<sup>5</sup> normującą zagadnienia związane m.in. z podatkiem od nieruchomości i podatkiem od środków transportowych oraz opłatami: targową, miejscową i uzdrowską. Zgodnie z treścią regulacji ustawowych organem podatkowym właściwym w sprawach powołanych podatków i opłat jest wójt (burmistrz, prezydent miasta)<sup>6</sup>. Z kolei rada gminy w drodze uchwały, określa m.in. wysokość stawek podatkowych. Stawki te nie mogą być jednakże wyższe od określonych ustawowo, a ich wysokość (tj. maksymalny dozwolony ustawowo pułap, bądź redukcja stawki względem górnych limitów ustawowych) powinna stanowić pochodną polityki władz lokalnych. Niemniej jednak, jak pokazują doświadczenia praktyczne, wspomniana redukcja stawek częstokroć stanowi efekt bardzo doraźnych działań, a niekiedy wręcz przypadkowych decyzji. W rezultacie stawki podatkowe mogą podlegać, a w praktyce podlegają, terytorialnemu zróżnicowaniu stanowiąc wyraz realizowanej przez jednostki samorządowe polityki podatkowej<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 476 i nast.

<sup>2</sup> Por. M. Jamroży, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, Studia Biura Analiz Sejmowych, Warszawa 2008, s. 89 oraz A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 230.

<sup>3</sup> M. Jamroży, *Podatkowe instrumenty...*, dz. cyt., s. 90.

<sup>4</sup> Por. Art. 168 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z 2 kwietnia 1997 r., (Dz. U., Nr 78, poz. 483).

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2010 r., Nr 95 poz. 613, z późn. zm.

<sup>6</sup> W zakresie podatków dochodowych, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), w których udziały stanowią dochody JST, decyzje pozostają w gestii organów państwa. Dotyczy to także podatków: od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych, które w całości stanowią dochód gmin.

<sup>7</sup> D. Grodzka, *Instrumenty wspierania działalności przedsiębiorstw przez jednostki samorządu terytorialnego*, Studia Biura Analiz Sejmowych, Warszawa 2008, s. 117.

OBNIŻKI STAWEK PODATKOWYCH DO CELÓW STYMULACYJNYCH A  
ZAŁOŻENIA RACJONALNEJ STRATEGII PODATKOWEJ GMINY

Mając na uwadze fakt, iż w Polsce to samorząd gminny ma możliwość kreowania na poziomie lokalnym polityki podatkowej, wszelkie rozważania w tym obszarze poprzedzić należy egzemplifikacją podatków i opłat lokalnych ze względu na zakres władztwa podatkowego. Pozwoli to wskazać, w jakim zakresie gminy faktycznie mogą oddolnie wspierać inicjatywy gospodarcze (por. Tabela 1).

**Tabela 1. Podział podatków i opłat lokalnych ze względu na zakres władztwa podatkowego gmin**

Zakres władztwa podatkowego	Rodzaje podatków i opłat lokalnych
Władztwo podatkowe w sensie szerokim (tzw. władztwo pełne)	Podatki i opłaty wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (od nieruchomości, od środków transportowych, opłata targowa, miejscowa, uzdrowska od posiadania psów), a także podatek rolny i leśny;
Władztwo podatkowe w sensie wąskim (tzw. władztwo ograniczone)	Podatki i opłaty lokalne regulowane oddzielnymi ustawami, np. podatek od czynności cywilnoprawnych, zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, opłata skarbową;
Władztwo bierno, charakteryzujące się brakiem możliwości oddziaływania na konstrukcję elementów podatków i opłat	Np. udziały w podatkach dochodowych (stanowiące wpływy zarówno budżetów jednostek samorządu terytorialnego i budżetu centralnego państwa)

**Źródło:** M. Kogut-Jaworska, *Instrumenty stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego* [w:] L. Patrzałek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań–Wrocław 2007, s. 333.

Autonomia JST w obszarze polityki fiskalnej podlega pewnym obiektywnym ograniczeniom. Po pierwsze, nie jest możliwe ustalanie przez radę gminy stawek podatkowych na poziomie 0 zł. Oznaczałoby to w rzeczywistości zwolnienie od podatku, a tego rodzaju kompetencji rada nie posiada<sup>8</sup>. Po drugie, za przekroczenie legitymacji ustawowej uznać należy także wprowadzanie stawek pozornych, co w przypadku podatku od środków transportowych, czy też podatku od nieruchomości może oznaczać ustalenie ich wysokości na poziomie zbliżonym do 0 zł. Po trzecie, postanowienia ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*, przyznają radzie gminy jedynie w ograniczonym zakresie prawo różnicowania wysokości stawek z uwagi na przedmiot opodatkowania. Finalnie, egzemplifikacja przepisów podatkowych wskazuje na ujęcie w ich treści rozwiązań o charakterze prewencyjnym względem podatnika a dotyczących następstw korzystania przez JST z przyznanej im autonomii podatkowej. Dla zapewnienia przejrzystości w obszarze lokalnej polityki fiskalnej oraz stabilności planowania finansowego ustalenie stawek podatkowych powinno nastąpić przed rozpoczęciem roku podatkowego, w którym będą one obowiązywać<sup>9</sup>. Stanowisko to potwierdził także NSA w Poznaniu stwierdzając w wyroku z 2002 roku, że uchwała rady gminy dotycząca wysokości stawek podatkowych powinna zostać podjęta z wyprzedzeniem umożliwiającym wejście jej w życie jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego<sup>10</sup>. Przedstawione rozwiązanie pozwala podatnikowi poznać we właściwym czasie (tj. jeszcze przed wejściem w życie przepisu) rozwiązania prawne, które będą obowiązywały w najbliższej przyszłości tak, aby opierając się na tej wiedzy mógł odpowiednio zaplanować swoją aktywność.

<sup>8</sup> Uprawnienia przysługujące radzie gminy w zakresie wprowadzania zwolnień w niektórych podatkach ograniczają się jedynie do zwolnień przedmiotowych, a wskazane tutaj takiego charakteru nie ma.

<sup>9</sup> Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97.

<sup>10</sup> Por. wyrok NSA w Poznaniu z dn. 19.12.2002r., sygn. akt I SA/Po 2402/02 – Lex 78665.



Wskazane ustawowe umocowanie rady gminy do samodzielnego kształtowania polityki fiskalnej odgrywa kluczową rolę z punktu widzenia możliwości oddziaływania władz samorządowych na dynamikę rozwoju społeczno-ekonomicznego wspólnot lokalnych. Ciężary fiskalne (tak podatki, jak i opłaty), stanowią jeden z podstawowych czynników rzutujących na podejmowanie decyzji gospodarczych. Ich przestrzenne zróżnicowanie może bowiem zadecydować o lokalizacji planowanej działalności. Jednocześnie korzystne warunki społeczno-ekonomiczne wspierane przez sprzyjającą politykę podatkową mogą stanowić argument za podjęciem decyzji o przeniesieniu dotychczasowej siedziby przedsiębiorstwa, utworzeniu jego filii bądź oddziału.

Skala potencjalnego oddziaływania preferencji fiskalnych postrzeganych przez pryzmat funkcji bodźcowej podatku, jest tym samym bardzo szeroka, a rezultaty działań w sferze stymulacyjnej zależą od poprawnego doboru bodźców oraz intensywności, z jaką są one w stanie oddziaływać na lokalne otoczenie gospodarcze. Kluczowym w tym względzie wydaje się wskazanie na kryteria klasyfikacyjne po stronie bodźców fiskalnych urzeczywistniające zróżnicowanie efektów (tak pozytywnych jak i negatywnych), jakie można osiągnąć za ich pośrednictwem. Wspomniane bodźce dzielą się na trzy podstawowe grupy, a należą do nich:

- 1) „pozytywne (pobudzające), negatywne (hamujące) i o charakterze mieszanym (bardzo rzadko występujące),
- 2) o skutkach zamierzonych i niezamierzonych (przypadkowych),
- 3) intensyfikujące (wzmacniające określone zachowanie) i sterujące (skłaniające do pożądanego zachowania)”<sup>11</sup>.

Jak wynika z zaprezentowanego zestawienia – o skuteczności projektowanych przez władze JST rozwiązań w obszarze lokalnej polityki podatkowej decyduje nie tylko fakt zastosowania danego instrumentu. Równie istotny jest jego właściwy dobór i formuła, w jakiej znajdzie on zastosowanie. O wiele wyższą skutecznością odznacza się bowiem tworzenie rozwiązań kompleksowych i zwartych opierających się na wielopłaszczyznowym i równoległym oddziaływaniu kilku instrumentów, aniżeli ograniczanie się do pojedynczych decyzji dotyczących danego tytułu podatkowego<sup>12</sup>. Co więcej, dobór nieodpowiedniego bodźca podatkowego może nie tylko nie doprowadzić do realizacji zamierzonego celu, lecz co gorsze, przynieść skutki diametralnie inne od zakładanych. Przykładowo, niewłaściwe, a takim jest np. okresowe wykorzystanie instrumentu w postaci redukcji stawek „(...) stwarza niebezpieczeństwo znacznego zmniejszenia dochodów gminy i konieczność podwyższania innych podatków i opłat”<sup>13</sup>, dla zbilansowania poniesionych strat we wpływach budżetowych, co gorsze nieskompensowanych pożądanym efektem bodźcowym.

---

<sup>11</sup> T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, Studia Regionalne i Lokalne 2011, nr 2, s. 123.

<sup>12</sup> T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości. Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny na przykładzie gmin województwa podkarpackiego*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, Rzeszów 2009, s. 142-143.

<sup>13</sup> A. Zalewski, *Ekonomika rozwoju lokalnego (wybrane zagadnienia)* [w:] M. Majchrzak, A. Zalewski (red.), *Samorząd terytorialny a rozwój lokalny*, Wydawnictwo SGH, Warszawa 1996, s. 31.



### 3. EFEKTYWNOŚĆ STOSOWANYCH PREFERENCJI

---

Dla ukazania obszarów oddziaływania władz samorządowych w obszarze polityki podatkowej koniecznym jest prezentacja wymiernych skutków decyzji JST o stosowaniu preferencji fiskalnych. Obok tak oczywistych i przewidywalnych konsekwencji, jak spodziewane – okresowe zmniejszenie dochodów z podatków i opłat w stosunku, do których podjęto decyzję o obniżeniu ich stawek, warto zwrócić uwagę także na inne, pośrednie następstwa stosowania tego typu form wsparcia. Powołując art. 32 ust. 3 ustawy z 13 listopada 2003 r. *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*<sup>14</sup>, można wskazać wpływ podjętych decyzji na subwencję ogólną. Zgodnie ze wskazanym przepisem, w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej lub wpłat dokonywanych przez JST przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Oceniając skutki obniżenia stawek podatkowych w podatkach lokalnych nie sposób nie odnieść się także do ich oddziaływania na wpływy z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, gminy partycypują we wpływach z CIT od podatników tego podatku mających siedzibę na ich obszarze. Unormowanie to w praktyce jest jednak o wiele bardziej złożone. W sytuacji, w której podatnik CIT „(...) posiada zakład (oddział) położony na obszarze JST innej niż właściwa dla jego siedziby, to część dochodu z tytułu udziału we wpływach z tego podatku jest przekazywana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, na której obszarze znajduje się ten zakład (oddział), proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w nim osób na podstawie umowy o pracę”<sup>15</sup>. Wskazane okoliczności istotnie utrudniają analizę następstw budżetowych obniżenia stawek w podatkach lokalnych. Mając przy tym na uwadze skalę możliwych do podjęcia działań w obszarze preferencji fiskalnych, a także ich wielokrotność odpowiadającą liczbie tytułów podatkowych, jednoznacznie uwidacznia się skala utrudnień w szacowaniu następstw finansowych planowanych decyzji. Przedstawione okoliczności dowodzą, że próby kwantyfikacji konsekwencji tego rodzaju działań obarczone będą błędem wynikającym z jednej strony z przedstawionych obiektywnych przesłanek a z drugiej – subiektywnych (tj. indywidualnych i właściwych dla każdej z gmin z osobna) nieprawidłowości np. w obszarze stosowania przepisów obowiązującego prawa.

Zaprezentowane następstwa zastosowania bodźców podatkowych wymagają sparafrazowania w związku z tezą o automatycznym przełożeniu obniżenia stawek podatkowych na realizację założonych celów pozafiskalnych. Biorąc pod uwagę przedstawione dotychczas argumenty nie sposób nie zauważyć, że stosowanie preferencji podatkowych nie jest równoznaczne z realizacją pozytywnej stymulacji bodźcowej. Literatura, tak krajowa jak i zagraniczna, także nie dostarcza jednoznacznych dowodów świadczących o tym, że obniżenie stawek podatkowych w sposób automatyczny służy realizacji założonego uprzednio celu pozafiskalnego<sup>16</sup>. Badania przeprowadzone przez R. Levine’a i

---

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r., *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r., Nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

<sup>15</sup> T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin...*, dz. cyt., s. 124. (Por. art. 10 ust. 1 ustawy *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*).

<sup>16</sup> T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin...*, dz. cyt., s. 129.

D. Renelta<sup>17</sup> wykazują brak zależności pomiędzy stosowanym przez samorzady instrumentarium fiskalnym a stymulacyjną funkcją opodatkowania. E. Engen i J. Skinner<sup>18</sup> oraz G.M. Milesi – Fereti, E. Mendoza i P. Asea<sup>19</sup> w swych analizach dowodzą wręcz negatywnego wpływu zmian opodatkowania na założone uprzednio cele pozafiskalne. Jednocześnie pojawiające się sporadycznie pozytywne efekty stymulacji podatkowej, z uwagi na ich wielkość oscylującą w granicach od 0,2 do 0,3% PKB rocznie przy jednocześnie równych, bądź nawet wyższych kosztach ich uzyskania, uznają za zbyt słabe, aby mogły one zostać wykorzystane do efektywnego stymulowania rozwoju społeczno-ekonomicznego. Podobnie indywidualne badania P. Cashina<sup>20</sup>, a także prace zespołów: W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee<sup>21</sup> oraz S. Folster – M. Henrekson<sup>22</sup> i A. Bassanini – S. Scarpetta<sup>23</sup> nie potwierdzają w sposób jednoznaczny tezy o występowaniu istotnej statystycznie korelacji pomiędzy wysokością stawek podatkowych a realizacją funkcji stymulującej. Wyniki ich badań dowodzą, że obciążenia fiskalne stanowią tylko jeden z czynników determinujących zachowania podatników. W rezultacie preferencje podatkowe mogą stanowić o wzmocnieniu pozostałych działań dynamizujących lokalną gospodarkę, a nie je zastępować.

Do podobnych wniosków prowadzą studia literatury krajowej odwołujące się do wyników badań empirycznych prowadzonych w zakresie stymulacyjnego oddziaływania podatków. Wykazują one, że pomiędzy redukcją maksymalnych stawek w podatkach lokalnych a parametrami opisującymi rozwój społeczno-ekonomiczny wspólnot samorządowych występuje bardzo słaby związek. Jako dowód przytoczyć można badania przeprowadzone na reprezentatywnej próbie gmin województwa podkarpackiego<sup>24</sup>. Tezę o słabym stymulacyjnym oddziaływaniu instrumentów podatkowych potwierdzają także wyniki prac badawczych przeprowadzonych wśród gmin zlokalizowanych na terenie dwóch powiatów województwa małopolskiego<sup>25</sup>. Rezultaty obu niezależnych badań dowodzą jednocześnie, że siła stymulacyjnego oddziaływania redukcji stawek maksymalnych w pojedynczych podatkach lokalnych oddziałuje na rozwój inicjatyw gospodarczych zdecydowanie słabiej aniżeli konstruowanie „(...) kompleksowych systemów preferencji podatkowych zakładających, obok obniżek stawek podatkowych, również zwolnienia, odroczenia terminów płatności, a także umorzenia

<sup>17</sup> R. Levine, D. Renelt, *A Sensitivity Analysis of Cross – Country Growth Regressions*, The American Economic Review, vol. 84, nr. 4, s. 942 – 963.

<sup>18</sup> E. Engen, J. Skinner, *Taxation and Economic Growth* [in:] *Tax Policy in the Real World*, Cambridge University Press 1999.

<sup>19</sup> Por. E. Mendoza, G. M. Milesi – Feretti, P. Asea, *On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Herberger's superneutrality conjecture*, „Journal of Public Economics, No 66 / 1997.

<sup>20</sup> Por. P. Cashin, *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, IMF Working Papers 94/92, International Monetary Fund 1994, a także G. Leach, *The negative Impact of taxation on Economic Growth*, New Edition, REFORM, 2003.

<sup>21</sup> W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Papers 176, OECD Publishing 1997.

<sup>22</sup> S. Folster, M. Henrekson, *Growth and the public sector: a critique of the critics*, European Journal of Political Economy, Elsevier, vol. 15(2), pages 337-358, June 1999.

<sup>23</sup> A. Bassanini, S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies, OECD Publishing, vol. 2001(2), pages 10.

<sup>24</sup> T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości...*, dz. cyt., s. 240-241, a także T. Skica, *Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny (na przykładzie gmin woj. Podkarpackiego)*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 1/2.

<sup>25</sup> T. Wołowicz, *Podatkowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości w powiecie nowosądeckim i limanowskim*, Badania Statutowe Zakładu Ekonomii WSB-NLU, Nowy Sącz, 2008 (opracowanie niepublikowane).

należności podatkowych”<sup>26</sup>. Swego rodzaju dopełnieniem zaprezentowanych twierdzeń są rezultaty badań Instytutu Rynku Wewnętrznego i Konsumpcji (IRWiK). Wykazują one, że stosowanie instrumentów dochodowych (tj. redukujących wpływy budżetowe), stanowi domenę gmin o niewielkim potencjale wzrostu oraz gmin małych<sup>27</sup>. Fakt ten dowodzi z kolei wymiaru terytorialnego, w jakim należy upatrywać potencjalnego, skutecznego oddziaływania preferencji podatkowych.

Relatywnie słaby wpływ instrumentów fiskalnych na decyzje gospodarcze podnoszony jest także przez R. Kamińskiego. Jego zdaniem „(...) zdecydowanie większe oddziaływanie na podmioty gospodarcze oraz większe korzyści dla lokalnej gospodarki ma (...) umiarkowany poziom opłat lokalnych za usługi komunalne niż spektakularne obniżenie podatków lokalnych<sup>28</sup>. Równocześnie E. Bończak-Kucharczyk, K. Herbst i K. Chmura wykazują, że „podatki i opłaty (...) powinny być przede wszystkim stabilne (...), mniejsze szkody (...) przynieść mogą wyższe, ale za to pewne podatki, niż niższe, lecz poddawane nieustannym zmianom”<sup>29</sup>.

Przedstawione argumenty prowadzą do wniosku, że kluczem dla skutecznego stymulowania lokalnej gospodarki jest nie tyle sama polityka władz w sferze stawek, co przejrzystość i stabilność systemu podatkowego. Pogląd ten potwierdzają W. Dziemianowicz i W. Misiąg, których zdaniem „(...) z punktu widzenia przedsiębiorców najistotniejsza jest nie wysokość stawek, czy ulg, co stabilność i przejrzystość stosowanych rozwiązań fiskalnych. Istotne jest, by potencjalni inwestorzy, już na etapie wstępnych rozmów na temat lokalizacji, mogli zapoznać się z systemem ulg i preferencji, z których można korzystać przy spełnieniu określonych warunków”<sup>30</sup>. W rozważaniach na temat ograniczonego, autonomicznego oddziaływania stymulacji podatkowych wpisują się także poglądy A. Okraszewskiej, I. Brzezińskiego oraz J. Kwiatkowskiego. Ich zdaniem „(...) system preferencji podatkowych stanowi niewątpliwą atut, niestety sam w sobie jest wystarczającą stymulantą dla podejmowania decyzji o lokalizacji działalności gospodarczej”<sup>31</sup>.

Tytułem podsumowania należy stwierdzić, że nie negując stymulacyjnego oddziaływania preferencji fiskalnych na rozwój społeczno-ekonomiczny wspólnot lokalnych, a równocześnie mając na uwadze powołane „warunki minimum” zapewniające ich skuteczne działanie, należy mieć świadomość tego, że efekt netto redukcji podatków do zakładanych rezultatów jest zazwyczaj silnie zindywidualizowany<sup>32</sup>. Niezależnie od przedstawionej argumentacji dowodzącej koniecznych do rozważenia ograniczeń w realizacji funkcji stymulacyjnej podatków, upatrywanie skuteczności

<sup>26</sup> T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości...*, dz. cyt., s. 240 i nast.

<sup>27</sup> Szerzej na ten temat pisze B. Słomińska, *Gmina w procesach stymulowania przedsiębiorczości*, Samorząd Terytorialny 2007, nr 3.

<sup>28</sup> R. Kamiński, *Stymulowanie rozwoju gospodarczego*, Agencja Wydawniczo-Reklamowa MT, Warszawa 2003, s. 18 i nast.

<sup>29</sup> E. Bończak-Kucharczyk, K. Herbst, K. Chmura, *Jak władze lokalne mogą wspierać przedsiębiorczość*, Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Polska Fundacja Promocji Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 1998, s. 20.

<sup>30</sup> W. Dziemianowicz, M. Mackiewicz, E. Malinowska, W. Misiąg, M. Tomalak, *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Polska Fundacja Promocji i Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 2000, s. 9.

<sup>31</sup> Por. A. Okraszewska, I. Brzeziński, J. Kwiatkowski, *Lokalny rozwój gospodarczy w kontekście wstąpienia Polski do Unii Europejskiej*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2002.

<sup>32</sup> T. Skica, *Instrumenty wspierania przedsiębiorczości...*, dz. cyt., s. 43 i nast.

instrumentów fiskalnych w realizacji celów bodźcowych stanowi domenę większości gmin w kraju<sup>33</sup>. Ogólnokrajowe badania zespołu W. Misiąga dowiodły, że „(...) wśród najczęściej stosowanych instrumentów służących stymulowaniu inicjatyw gospodarczych (...) gminy wymieniały rozwiązania w sferze podatków lokalnych, w szczególności zaś stosowanie niższych (...) stawek podatków stanowiących dochody gminy”<sup>34</sup>. Co istotne powołane badania potwierdzają tezę, zgodnie z którą zróżnicowanie w skuteczności instrumentów wsparcia warunkowane jest tym, czy JST jako formę stymulacji stosują rozwiązania okresowo odnoszące się do pojedynczych tytułów fiskalnych, czy też tworzą kompleksowe systemy preferencji podatkowych. Stosowanie drugiego ze wskazanych wariantów w połączeniu ze stabilnością projektowanych rozwiązań skutkuje na ogół zdecydowanie wyższą skutecznością w realizacji założonych celów aniżeli stosowanie preferencji wprowadzanych koniunkturalnie. Tym samym redukcję stawek w podatkach lokalnych należy postrzegać raczej w kontekście składowej systemu wsparcia, aniżeli autonomicznego instrumentu stymulowania lokalnej gospodarki<sup>35</sup>.

#### 4. REALIZACJA CELÓW STYMULACYJNYCH

---

Podsumowując politykę kształtowania podatkowych dochodów własnych przez gminy i oceniając ją pod kątem potencjalnego stymulacyjnego oddziaływania należy stwierdzić, że w zasadzie tylko podatek od nieruchomości może być wykorzystany dla realizacji celów stymulacyjnych. Decyzję o zawężeniu katalogu bodźców fiskalnych do jednego tytułu (tj. wyłącznie do podatku od nieruchomości) należy uzasadnić powołaną wcześniej potrzebą rozdzielenia skuteczności oddziaływań bodźcowych (ocenianej z punktu widzenia adresata bodźca) od ekonomicznego sensu stosowania danego bodźca (analizowanego z punktu widzenia gminy). Sam bodziec może bowiem okazać się skuteczny, lecz równocześnie jego stosowanie niekoniecznie może przekładać się na efekt finansowy po stronie gminy. W rezultacie trzeba wyraźnie podkreślić, że skuteczność danego instrumentu nie zawsze może być łączona z pożądaną efektywnością. Jak łatwo zauważyć, na bazie dokonanych wywodów, można rozważyć trzy przypadki – konsekwencji stosowania stymulantów fiskalnych.

**Przypadek pierwszy** (skrajnie niekorzystny) ma miejsce, gdy stosowny przez JST instrument jest nieefektywny z punktu widzenia budżetu, a przy tym nieskuteczny w kwestii realizacji funkcji bodźcowej. W takiej sytuacji rekomenduje się odstępianie od stosowania tego instrumentu, jako pozbawionego jakichkolwiek znamion stymulacyjnego oddziaływania. Za przykład posłużyć może w tym względzie opłata miejscowa, a od 2006 roku opłata uzdrowskowa.

---

<sup>33</sup> W. Dziemianowicz, M. Mackiewicz, E. Malinowska, W. Misiąg, M. Tomalak, *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny...*, dz. cyt., s. 107 i nast.

<sup>34</sup> W. Dziemianowicz, M. Mackiewicz, E. Malinowska, W. Misiąg, M. Tomalak, *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny...*, dz. cyt., s. 277.

<sup>35</sup> Potwierdzeniem przedstawionej tezy są także badania przeprowadzone w latach 2008-2009 na reprezentatywnej próbie przedsiębiorców województwa podkarpackiego przez zespół badawczy w składzie: Prof. dr hab. Leszek Woźniak (Politechnika Rzeszowska), dr Jacek Strojny (Politechnika Rzeszowska) oraz dr Tomasz Skica (Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie).

**Drugi przypadek** odnosi się do sytuacji, w której gmina stosuje instrument skuteczny, tzn. realizujący funkcję bodźcową, ale jednocześnie nieefektywny z punktu widzenia budżetu. W takiej konfiguracji decyzja o jego zastosowaniu, bądź rezygnacji z tej formy wsparcia, jest nieco bardziej pragmatyczna, a jedynym racjonalnym z punktu widzenia budżetu uzasadnieniem dla jego stosowania jest wzmacnianie przezeń stymulacyjnego oddziaływania innych form wsparcia. Tutaj za przykład może posłużyć podatek od środków transportowych. Do tego podatku, a precyzyjniej jego ograniczonego stymulacyjnego oddziaływania, należy odnieść się także z innych powodów. Decyzje lokalizacyjne, a nawet szerzej – decyzje „o zakładaniu” podmiotów będących podatnikami podatku od środków transportowych nie są determinowane wyłącznie przez czynniki natury podatkowej. Potencjalna skuteczność podejmowanych przez JST działań w sferze preferencji fiskalnych jest mocno ograniczona przez zdecydowanie silniej oddziałujące w tym względzie ustawodawstwo krajowe. Warto zatem wskazać, że w otoczeniu podatników podatku od środków transportowych można wyróżnić nie jedną, lecz całą gamę determinant wpływających na decyzję o lokalizacji działalności gospodarczej (por. Tabela 2).

**Tabela 2.** Obszary oddziaływania na decyzję o lokalizacji przedsiębiorstwa - podatnika podatku od środków transportowych

Czynnik	Charakterystyka
Stan rynku	Ceny i kursy walutowe, stan i natężenie konkurencji, zatory płatnicze, stan koniunktury itp.
Infrastruktura społeczna i materialna	System bankowy i ubezpieczeniowy, edukacja, korupcja, stan administracji, wymiar sprawiedliwości itp.
Polityka fiskalna i monetarna państwa	Cła, pomoc publiczna, wysokość deficytu budżetowego, stopa procentowa, podatki i ulgi podatkowe itp.
Oddziaływanie regulacyjne i administracyjne państwa	Regulacje prawne, regulacje rynku pracy, normy sanitarne UE, kształtowanie jakości produkcji itp.

**Źródło:** T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowiec, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin...*, dz. cyt., s. 127.

Mając na uwadze treści wskazane w Tabeli 2, należy stwierdzić, że upatrywanie skuteczności działań zorientowanych na rozszerzenie bazy podatkowej o nowych podatników podatku od środków transportowych wyłącznie w sferze preferencji fiskalnych, obok pewnych strat dla budżetu, uszczuplających i tak niewielki poziom wpływów z tego tytułu, jedynie w nieznacznym stopniu mają szansę przelożyć się na realizację zakładanych celów bodźcowych. Tym samym, pozostając w sferze preferencji fiskalnych dotyczących podatku od środków transportowych należy dodać, że potencjał jego stymulacyjnego oddziaływania wyraźnie przegrywa w konfrontacji z innymi wyznacznikami konkurencyjności gospodarczo-inwestycyjnej gminy. Do grupy owych determinant należą m.in.:

- wartość wytworzonych na terenie danej gminy dóbr i usług;
- korzystna lokalizacja (np. adekwatna względem charakteru prowadzonej działalności);
- atrakcyjność gminnej infrastruktury technicznej, biznesowej i społecznej;
- atrakcyjność lokalnych zasobów siły roboczej, lokalnych zasobów surowcowych oraz stanu środowiska naturalnego;
- skalę i poziom lokalnego popytu<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> T. Wołowiec, *Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy*, Studia Regionalne i Lokalne, Wydawnictwo Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych UW, Kwiecień 2005, nr 1, s. 65 – 81.



Mając na uwadze zaprezentowane fakty, należy z dużym prawdopodobieństwem przyjąć, że oczekiwania dotyczące stymulacyjnego oddziaływania bodźców fiskalnych w relacji do podatku od środków transportowych nie znajdą przełożenia w praktyce. Siła oddziaływania bodźca fiskalnego polegającego na obniżce stawek podatkowych w tym podatku jest mocno ograniczona.

Badania przeprowadzone w 2009 roku na próbie 30 gmin województwa małopolskiego także nie wykazały istotnego związku pomiędzy obniżką stawek w tym podatku, a przyrostem na terenach gmin stosujących tego rodzaju preferencje liczby firm transportowych, jako podatników tego podatku. Obliczony współczynnik korelacji liniowej Pearsona na poziomie  $r_{xy}=0,12$  dowiódł, iż nie występuje statystycznie istotna zależność pomiędzy redukcją stawek przez JST, a przyrostem na ich terenie liczby firm transportowych. Jednocześnie nie zauważono istotnego statystycznie związku pomiędzy wpływem wysokości stawek w tym podatku, a decyzjami lokalizacyjnymi firm transportowych. Obliczony współczynnik korelacji liniowej Pearsona w tym przypadku wynosił zaledwie  $r_{xy}=0,14$  a jego wartość oznaczała, iż nie występuje istotna statystycznie zależność pomiędzy wysokością stawek podatkowych a decyzjami lokalizacyjnymi firm transportowych<sup>37</sup>. Potwierdzeniem trafności zaprezentowanych wywodów są także wyniki badań przeprowadzonych na próbie blisko 300 firm transportowych w skali kraju<sup>38</sup>. Dowodzą one, że w przypadku tego rodzaju przedsiębiorstw, czynnikami kluczowymi w kwestii lokalizacji są:

- 1) infrastruktura (banki, firmy leasingowe, rynek pracy, stan rynku) oraz bliskość i dostępność komunikacyjna gminy, jakość ciągów komunikacyjnych (70% wskazań w badaniach ankietowych na te cechy);
- 2) bliskość głównych klientów, łatwość realizacji funkcji biznesowych (urzędy, instytucje itp.), ok. 15% wskazań w badaniach ankietowych;
- 3) jedynie 15% ankietowanych firm wymieniało stawki podatków i opłat lokalnych jako czynnik decydujący o lokalizacji działalności gospodarczej, ale co istotne aż dla 80% podmiotów najważniejsze były stawki najmu i czynszów oraz stawki podatku od nieruchomości lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>39</sup>.

**Trzeci przypadek** prezentuje wariant optymalny. Konfiguracja ta łączy skuteczność oddziaływań bodźcowych wobec adresata, z pożądanym efektem finansowym po stronie gminy. Wydaje się jednak, że wśród podatków i opłat lokalnych brak jest takich danin, które moglibyśmy bez uwag zaliczyć do tej grupy. Jedynie podatek od nieruchomości, może, w ograniczonym zakresie, taką rolę spełniać ze względu na możliwość zmiany sposobu wykorzystania budynków, gruntów i budowli, która skutkuje w zakresie opodatkowania.

Przedstawiony wywód oraz kategoryzacja instrumentów wsparcia pozwalają stwierdzić, że rozważania i propozycje rozwiązań w zakresie stymulacyjnego oddziaływania obciążeń fiskalnych należałoby profilować w zasadzie wyłącznie w kierunku trzeciej z wymienionych konfiguracji skuteczności i efektywności stymulant podatkowych. Jedynie w tym przypadku możliwe jest bezpośrednie połączenie funkcji fiskalnych i efektów pozafiskalnych zastosowanych instrumentów

---

<sup>37</sup> Przytoczone dane pochodzą z badań na temat czynników kształtujących decyzje lokalizacyjne firm transportowych na przykładzie wybranych gmin województwa małopolskiego i śląskiego. Badania przeprowadzono w roku 2009 dla Instytutu Turystyki w Krakowie.

<sup>38</sup> Por. Ekspertyza dla Stowarzyszenia Gmin Uzdrawiskowych RP „Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne rozwoju polskich uzdrowisk i turystyki zdrowotnej”. Krynica-Zdrój 2007, a także T. Wołowicz, *Formy i sposoby aktywizacji gospodarczej polskich gmin uzdrawiskowych a rozwój regionalny*, „Studia Regionalne i Lokalne”, Wydawnictwo Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych UW, nr 3, Wrzesień 2002.

<sup>39</sup> Wyniki badań autorskich realizowanych, jako badania statutowe Zakładu Ekonomii WSB-NLU w Nowym Sączu, Nowy Sącz 2009.



objawiających się oczekiwaną skutecznością wobec ich adresatów przy równoczesnym zapewnieniu korzyści dla budżetu gminnego.

## 5. CEL GŁÓWNY ORAZ CELE KIERUNKOWE STRATEGII PODATKOWEJ GMINY

---

Cel główny (strategiczny), powinien zakładać opracowanie założeń i zasad, na których powinna opierać się przejrzysta i efektywna z punktu widzenia budżetu polityka stosowania obciążeń fiskalnych w realizacji ich funkcji bodźcowej.

Realizacja założonego celu strategicznego wymaga podjęcia szeregu działań, które w pierwszym kroku uporządkują politykę władz miejskich w obszarze obciążeń fiskalnych, wpisując ją w realizację celów długofalowych, tj. wykraczających poza ograniczenia tworzone ramami pojedynczych budżetów. Rozwiązanie to, eliminując praktyki nader częstego i ekonomicznie nieuzasadnionego sięgania po instrumenty preferencji fiskalnych, przekształci decyzje koniunkturalne w działania o długim czasowym spektrum oddziaływania. Dla realizacji tak nakreślonego celu strategicznego warto podejmować następujące działania:

- ustalenie jasnych i przejrzystych zasad organizacji i funkcjonowania stymulacyjnej polityki podatkowej;
- upowszechnienie informacji o systemie preferencji fiskalnych oraz zasadach, na których odbywa się objęcie jego wsparciem;
- ograniczenie redukcji stawek w podatkach i opłatach lokalnych, tylko w stosunku do tych tytułów, które przekładają się na efekty stymulacyjne;
- wprowadzenie przez radę gminy zwolnień przedmiotowych<sup>40</sup>;
- stabilizacja w czasie rozwiązań w obszarze preferencji fiskalnych, eliminująca nadmierną fluktuację w zakresie ustalania i eliminowania tytułów objętych systemem;
- kalkulowanie potencjalnych efektów rozważanych decyzji podatkowych przez pryzmat ich efektów netto dla budżetu;
- zestrojenie polityki podatkowej z pozostałymi dokumentami strategicznymi;
- usankcjonowanie prawem strategii podatkowej;
- rokroczna weryfikacja skuteczności rozwiązań w obszarze polityki podatkowej, zakładająca ich dostrajanie do warunków optimum.

Wśród mierników (wskaźników), umożliwiających weryfikację realizacji celu głównego strategii podatkowej wymienić należy:

---

<sup>40</sup> Podstawę prawną stanowią tutaj zapisy ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* (por. art. 7 ust. 3 ustawy, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 ust. 3). Pogląd o upoważnieniu rady gminy do uchwalania zwolnień o charakterze przedmiotowym odnajdujemy również w doktrynie. Wskazuje się w niej, że biorąc pod uwagę art. 217 Konstytucji RP oraz powołane wyżej przepisy ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* należy stwierdzić, że rada gminy nie może wprowadzać zwolnień określonych podmiotów (L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki o opłaty lokalne - Komentarz*, ABC, Warszawa 2008, s. 310).

- podjęcie przez Radę uchwały sankcjonującej strategię podatkową (tj. uchwały wprowadzającej rekomendacje strategii);
- przedstawianie na forum Rady dorocznych sprawozdań z realizacji priorytetów zapisanych w strategii (w tym liczby podmiotów objętych w danym roku wsparciem w ramach systemu preferencji podatkowych, jak również kosztów i korzyści tych rozwiązań dla gminy i jej budżetu);
- opublikowanie na stronach internetowych gminy i w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) informacji o zasadach stosowania preferencji fiskalnych;
- wzrost wpływów budżetowych na skutek liberalizacji przepisów w polityce podatkowej gminy;
- dostosowanie postanowień w pozostałych dokumentach strategicznych do zgodności z treścią strategii podatkowej;
- projektowanie (przyszłych) dokumentów strategicznych przy założeniu uwzględniania w ich treści zaleceń strategii podatkowej;
- wzrost w strukturze dochodów własnych procentowego udziału wpływów z tytułu podatków i opłat lokalnych;
- wzrost procentowego udziału w budżecie dochodów własnych w relacji do dochodów ogółem;
- zmniejszenie zaległości podatkowych z tytułu podatków i opłat lokalnych;
- rozszerzenie bazy podatkowej w gminie<sup>41</sup>.

Realizacja, w praktyce, celu strategicznego obarczona jest szeregiem ryzyk, na które należy zwrócić uwagę tak na etapie projektowania, jak i późniejszej implementacji wypracowanych rozwiązań. Obszarami ryzyka w realizacji założonego celu strategicznego są:

- ryzyko polityczne objawiające się brakiem poparcia politycznego dla projektowanych rozwiązań w obszarze polityki fiskalnej, polegające również na wykorzystaniu przez „konkurencję polityczną” argumentu o zbyt małych lub źle ukierunkowanych preferencjach podatkowych;
- ryzyko zarzucenia realizacji zaleceń strategii podatkowej w następstwie powyborczego, nowego „rozdania politycznego”<sup>42</sup>;
- ryzyko obniżenia wpływów budżetowych z tytułów podatkowych nieprzekładające się na efekt stymulacyjny;
- ryzyko odsunięcia w czasie materializacji założonych efektów stymulacyjnych<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Jako wykładnik realizacji tego wskaźnika posłużyć może liczba nowo zarejestrowanych podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON.

<sup>42</sup> Z uwagi na wręcz wymaganą stabilność rozwiązań podatkowych dla realizacji zakładanych celów bodźcowych, scenariusz uwzględniający całkowite odstąpienie nowo wybranych władz od kontynuacji działań na rzecz realizacji zapisów strategii podatkowej uznać należy za szczególnie szkodliwy.

<sup>43</sup> Projektując rozwiązania w sferze preferencji fiskalnych obok scenariusza optymistycznego (tj. oddziaływania stymulacji podatkowych począwszy od roku, w którym zaczęły one obowiązywać), należy założyć także scenariusz zgodnie, z którym siła stymulacyjnego oddziaływania tworzonych rozwiązań będzie identyfikowana dopiero w kolejnych latach budżetowych (tj. z opóźnieniem względem wdrażanych rozwiązań). Tym samym materializacja pożądanych efektów bodźcowych może być odsunięta w czasie. Fakt ten przemawia z kolei za tym, aby nie odstępować od wdrożonej polityki w sytuacji, w której pierwszy rok obowiązywania nowych rozwiązań będzie skutkował ograniczonym zainteresowaniem ze strony potencjalnych beneficjentów.

## 6. INSTRUMENTALIZACJA STRATEGII – CHARAKTERYSTYKA

---

1. **Ustalenie jasnych i przejrzystych zasad organizacji i funkcjonowania stymulacyjnej polityki podatkowej.** Wymaga to zbudowania zamkniętego katalogu podmiotów objętych systemem preferencji, zakresu owych preferencji oraz reguł, w oparciu o które następować będzie klasyfikowanie nowych podmiotów do objęcia wsparciem. Budowa systemu powinna uwzględniać zaliczanie do grupy podmiotów upoważnionych do objęcia wsparciem tych spośród nich, które cechuje potencjał zwrotnego, pozytywnego oddziaływania na lokalną gospodarkę (tak z punktu widzenia przełożenia na bazę podatkową, jak i lokalny rynek pracy). Ponadto, skala redukcji obciążeń fiskalnych musi być adekwatna do potencjału, jakim dysponuje wspierany podmiot, a przy tym proporcjonalna do jego wielkości<sup>44</sup>. Równocześnie, skala redukcji obciążeń fiskalnych musi być kompensowana oczekiwanymi korzyściami. Tym samym, już na wstępie, eliminowane powinny być opcje zakładające ujemny względem gminy rachunek następstw stosowania preferencji fiskalnych, jak również rozwiązania przewidujące odsunięcie w czasie potencjalnych korzyści z tytułu wdrażanych rozwiązań. Obok kryteriów jasności i przejrzystości równie istotne jest ustalenie obowiązywania w czasie wdrażanych preferencyjnych rozwiązań podatkowych. System nie może mieć bowiem charakteru bezterminowego. Powinien on umożliwić podatnikom redukcję kosztów jedynie w okresie uruchamiania działalności oraz pierwszych kilku lat funkcjonowania na lokalnym rynku. Po upływie tego okresu gmina powinna być beneficjentem wpływów z podatków i opłat pobieranych od wspieranych podmiotów w ich pełnym wymiarze. Dla zrealizowania tego instrumentu zdecydowania lepiej nadają się ulgi indywidualne przyznawane poszczególnym podmiotom. Ulgi systemowe, obejmujące poszczególne rodzaje przedmiotów podatku będą tu nieskuteczne, ponieważ wywrą wpływ nie tylko względem podmiotów spełniających ww. warunki, ale również całej grupy podmiotów, która tych warunków nie spełnia.
2. **Upowszechnienie informacji o systemie preferencji fiskalnych oraz zasadach, na których odbywa się objęcie jego wsparciem.** Informacja o założeniach systemu tj. warunkach brzegowych umożliwiających skorzystanie z ujętych w nim rozwiązań powinna zostać upowszechniona, co najmniej w otoczeniu lokalnym, a docelowo także w wymiarach ponadlokalnym i wojewódzkim. W tym celu wykorzystane powinny zostać kanały informacyjne takie jak strony internetowe urzędu, Biuletynu Informacji Publicznej (BIP) oraz działających lokalnie instytucji wspierających inicjatywy gospodarcze. Do instytucji wspierających oddolnie rozwój lokalnych gospodarek, za pośrednictwem których należy upowszechnić informację o systemie preferencji fiskalnych należą m.in. agencje rozwoju lokalnego i regionalnego, ośrodki szkoleniowo-doradcze, fundacje poręczeniowo-kredytowe, centra obsługi inwestycyjnej, ośrodki wspierania biznesu oraz izby gospodarcze. Propagowanie ww. informacji powinno zostać

---

<sup>44</sup> Obciążenia fiskalne z tytułu podatków i opłat lokalnych stanowią dla dużych przedsiębiorstw jedynie promil ich łącznych kosztów. Obniżenie ciężarów podatkowych dla tych podmiotów może stanowić niemalże niezauważaną redukcję ponoszonych przez nie wydatków. Równocześnie w skali budżetu tego typu działania przekładają się w sposób istotny na redukcję wpływów – nie wywołując przy tym pożądanego efektu stymulacyjnego. Przykład ten pokazuje, że skala stymulacji musi być zróżnicowana, tak jak zróżnicowany jest katalog podmiotów obejmowanych potencjalnym wsparciem.

realizowane także za pośrednictwem samego urzędu tj. w bezpośrednim kontakcie z potencjalnymi inwestorami, za pośrednictwem wydzielonego punktu obsługi przedsiębiorców. Swego rodzaju wtórnym źródłem informacji o systemie preferencji będą także sami przedsiębiorcy objęci systemem wsparcia, świadczący najlepiej o jego stymulacyjnym oddziaływaniu na lokalną gospodarkę. To z kolei oznacza, że dla długofalowej skuteczności podejmowanych działań niezbędny jest ustawiczny dialog władz miejskich ze środowiskiem lokalnych przedsiębiorców obfitujący w obustronną wymianę poglądów, spostrzeżeń oraz postulatów.

3. **Ograniczenie redukcji stawek w podatkach i opłatach lokalnych tylko do tych tytułów, które przekładają się na efekty stymulacyjne.** Skuteczność rozwiązań w obszarze polityki podatkowej warunkowana jest akceptowalnym przez JST poziomem strat budżetowych. Instrumenty dochodowe (a takimi są wszelkie preferencje fiskalne), wiążą się nierozdzielnie z uszczupleniem wpływów budżetowych. Straty te są akceptowalne tylko do granic ich kompensaty przez oczekiwane korzyści będące efektem działań stymulacyjnych. Poniesione wyrzeczenia budżetu muszą tym samym mieć szansę niwelacji tak za sprawą rozszerzenia bazy podatkowej, jak i redukcji szarej strefy. Efekty te możliwe będą z kolei do uzyskania tylko wtedy, gdy wytypowane tytuły po stronie podatków i opłat lokalnych będą miały szansę realnego przełożenia na realizację funkcji bodźcowej. Jak wykazały przeprowadzone badania, jedynie część przynależnych JST tytułów fiskalnych odznacza się znamionami pozytywnej stymulacji bodźcowej. Projektowane rozwiązania powinny tym samym po pierwsze, ograniczać się wyłącznie do narzędzi o największym potencjale wsparcia, a po drugie, pozostawać w zespoleniu z innymi rozwiązaniami na rzecz stymulowania lokalnej gospodarki. Jak dowodzą badania cytowane w pierwszej części niniejszej strategii, siła stymulacyjnego działania pakietu instrumentów przekłada się na nieporównywalnie większe efekty aniżeli suma stosowanych odrębnie form wsparcia.
4. **Stabilizacja w czasie rozwiązań w obszarze preferencji fiskalnych, eliminująca nadmierną fluktuację w zakresie ustalania i eliminowania tytułów objętych systemem.** Stabilizacja stanowi jeden z podstawowych wykładników skuteczności działania ww. systemu. Decyduje o tym m.in. fakt, iż pierwsze prawdopodobne korzyści dla budżetu wynikające z zastosowanej stymulacji podatkowej będą możliwe do uzyskania dopiero w kolejnych latach. Oznacza to, iż JST musi traktować rok inicjujący system w kategoriach potencjalnych strat dla budżetu i oczekiwać pozytywów w nieco dłuższej perspektywie czasowej. Być może będzie to dotyczyło również roku następnego. To z kolei oznacza, że systemowi temu nie służy okresowość, a jego skuteczność tkwi w trwałości wdrożonych rozwiązań. Naprzemienne stosowanie i wycofywanie się z działań na rzecz realizacji funkcji bodźcowej nie może zatem przynieść zakładanych rezultatów. Ponadto (o czym zazwyczaj zapomina się w tego rodzaju analizach), sinusoidalne zachowanie władz obarczone będzie istotnymi kosztami uruchamiania i wygaszania takiego systemu – co jedynie podraża jego koszt i nie przekłada się na oczekiwane efekty bodźcowe. Wręcz przeciwnie, może stanowić bodziec negatywny, zniechęcający do podejmowania działań preferowanych przez władze gminy. Równocześnie straty, jakie poniesie budżet na etapie jego uruchamiania, nie będą miały możliwości kompensaty w kolejnych latach. Nakłady te byłyby zatem ewidentną stratą dla budżetu.

5. **Kalkulowanie potencjalnych efektów rozważanych decyzji podatkowych przez pryzmat ich efektów netto dla budżetu.** Działania zakładające implementację stymulant podatkowych powinny zostać poprzedzone oceną ich potencjalnych negatywnych skutków dla budżetu. Implementację rozwiązań w obszarze preferencji fiskalnych powinien uzasadniać rachunek ekonomiczny obejmujący uprzednie zweryfikowanie koniecznych do zaakceptowania zmniejszeń po stronie wpływów do budżetu w relacji do szacunków potencjalnych korzyści. Jest to niezwykle ważne, gdyż instrumenty wsparcia o potencjalnie najsilniejszym oddziaływaniu (tj. podatek od nieruchomości oraz opłata uzdrowiskowa), stanowią jednocześnie o największych wpływach budżetowych ocenianych przez pryzmat dochodów własnych. Każde preferencyjne rozwiązanie oznacza zatem istotne uszczuplenie wpływów budżetowych. Za jednoznacznie niekorzystne uznać trzeba decyzje władz o uruchamianiu systemu preferencji podatkowych bez uprzedniej kalkulacji (optymalnie w kilku wariantach), możliwych do uzyskania efektów po stronie wpływów budżetowych, a także spektrum czasowego ich realizacji. W tym miejscu należy jednoznacznie podkreślić, że o skuteczności systemu nie decyduje tylko skala redukcji stawek. Aby preferencyjne rozwiązania fiskalne miały szansę przełożyć się na realizację funkcji bodźcowej – równie istotną rolę odgrywa otoczenie infrastrukturalne i prawno-organizacyjne decydujące o atrakcyjności gminy. Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że nawet optymalny system preferencji fiskalnych opracowany przez gminę może przegrać w rywalizacji z mniej atrakcyjnymi warunkami podatkowymi w innej JST, jeżeli będą one dodatkowo wspierane innymi stymulantami (np. szybka ścieżka administracyjna, umiarkowany poziom opłat za usługi komunalne, etc.). To z kolei oznacza, że władze nie powinny koncentrować się tylko na jednym rozwiązaniu i pokładać w nim nadmiernych oczekiwań. O wiele większe korzyści przynosi suma wielu niekiedy mniejszych stymulant, a dywersyfikacja stosowanych form wsparcia zapewnia większe zróżnicowanie, a przez to potencjalnie szersze i tym samym skuteczniejsze oddziaływanie.
6. **Zestrojenie polityki podatkowej z pozostałymi dokumentami strategicznymi.** Konstruowana strategia podatkowa i ujęte w niej propozycje rozwiązań nie mogą pozostawać w opozycji względem pozostałych dokumentów strategicznych w gminie. Oznacza to, że rozwiązania zawarte w strategii podatkowej muszą korespondować i wzajemnie uzupełniać postanowienia m.in. strategii rozwoju lokalnego i miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zależność ta powinna mieć charakter dwukierunkowy. Dokumenty strategiczne dla skutecznej realizacji zawartych w nich celów muszą odwoływać do narzędzi oddolnego wsparcia rozwoju lokalnego, jakimi są instrumenty fiskalne. Strategia podatkowa może tym samym stanowić punkt wyjścia dla rewizji dotychczasowych priorytetów w sferze promocji, planowania przestrzennego, gospodarki w obszarze mienia czy infrastruktury technicznej, umożliwiając wzmocnienie ich stymulacyjnego oddziaływania na lokalną gospodarkę poprzez dostrojenie zawartych w nich rozwiązań do strategii podatkowej.
7. **Usankcjonowanie prawem strategii podatkowej.** Gwarantem powszechności stosowania postanowień strategii podatkowej jest usankcjonowanie jej prawem. Podjęcie stosownej uchwały nie tylko podniesie rangę tego dokumentu, lecz co znacznie ważniejsze – zapewni mu status dokumentu strategicznego. To z kolei będzie równoznaczne z nakazem bezwzględnego stosowania się do jego postanowień, tak przez władze, jak i poszczególne referaty urzędu



odpowiedzialne za kształtowanie polityki rozwojowej. Uczynienie ze strategii podatkowej dokumentu rangi prawa miejscowego zapewni korespondencję z postulatami wpisanymi w zestrojenie polityki podatkowej z pozostałymi dokumentami strategicznymi w gminie. Tym samym strategia podatkowa stanowić będzie z jednej strony akt prawny równorzędny względem pozostałych dokumentów o charakterze strategicznym, a z drugiej, z uwagi na otrzymaną rangę, będzie ona punktem wyjścia dla konstrukcji nowych rozwiązań kształtujących lokalną gospodarkę takich jak strategia finansowa, strategia promocyjna, strategia inwestycyjna, etc.

8. **Coroczna weryfikacja skuteczności rozwiązań w obszarze polityki podatkowej, zakładająca ich dostrajanie do warunków optimum.** Ocena skuteczności rozwiązań w sferze preferencji fiskalnych jest działaniem, które należy bezwzględnie umieścić w harmonogramie prac nad optymalizacją ich efektywności. Po pierwsze z uwagi na to, że okres roku budżetowego jest zbyt krótki, aby możliwa była jednoznaczna ocena skuteczności opracowanych stymulant podatkowych, ich weryfikacja następować powinna dopiero po zakończeniu roku, w którym dane rozwiązanie było uruchamiane, a także po zakończeniu lat następnych. Za przyjęciem kilkuletniej perspektywy przemawia specyfika podejmowania decyzji gospodarczych, które będą następstwem podjętych działań z zakresu polityki podatkowej. Zarówno realizacja decyzji o rozpoczęciu działalności gospodarczej, jak i o zmianie jej lokalizacji, to procesy rozciągnięte w czasie. Pomijając więc kwestię samego procesu decyzyjnego, jego realizacja najczęściej nie będzie możliwa w przeciągu jednego roku. A dopiero zrealizowanie takich decyzji może przynieść skutki podatkowe. Po drugie, reorientacja celów oraz ich instrumentalizacja musi zapewniać stabilność systemu, a to z kolei wymaga, aby zmiany w tym zakresie nie były nader częste i umożliwiły zweryfikowanie w czasie skuteczności stosowanych dotychczasowo stymulant. Po trzecie, zmiany są nieuniknione, a decyduje o tym na równi potrzeba szukania rozwiązań optymalnych i adaptacja opracowanych instrumentów do zmieniających się warunków otoczenia, tak prawnych jak i ekonomicznych, dezawuuujących skuteczność rozwiązań już inicjujących.

## 7. CELE KIERUNKOWE STRATEGII PODATKOWEJ

---

Pochodną wyznaczonego celu strategicznego są cele kierunkowe (tj. tzw. cele pomocnicze). Służą one realizacji pojedynczych komponentów całościowej strategii podatkowej, stanowiąc w zespoleniu ze sobą o materializacji celu strategicznego. Przeprowadzony zabieg polegający na rozbiciu celu głównego strategii podatkowej na pojedyncze składowe tj. cele kierunkowe, umożliwia zawiadywanie każdym z nich z osobna w taki sposób, aby maksymalizować rezultaty po stronie oczekiwanych efektów końcowych. Przyjęte rozwiązanie posiada jedną podstawową zaletę. Jest nią możliwość wpływu na każdy z komponentów strategii z osobna, a tym samym wielopłaszczyznowe oddziaływanie na osiągnięcie zapisanego w strategii celu głównego.

Wyznaczone cele kierunkowe, nakładające się na realizację celu głównego obejmują:

- 1) wzmocnienie bazy podatkowej;
- 2) redukcję rozmiarów szarej strefy za sprawą ograniczenia i stabilizacji ciężarów fiskalnych;



- 3) zdynamizowanie rozwoju społeczno-ekonomicznego gminy;
- 4) stabilizacja zasilania finansowego budżetu;
- 5) poprawa ściągalności zaległych podatków i opłat lokalnych.

### **Cel 1: Wzmocnienie bazy podatkowej**

Wskazując na instrumentalizację zdefiniowanego wyżej celu pośredniego, konieczne jest precyzyjne wyjaśnienie terminu „baza podatkowa”. Zgodnie z definicją P. Kulawczuka „baza podatkowa jest to wyznaczona przez władze publiczne, ale funkcjonująca z dużym poziomem autonomii, zróżnicowana i zmieniająca się struktura źródeł dochodów podatkowych, charakteryzująca się możliwością przenoszenia w kierunku źródeł zapewniających mniejsze ciężary podatkowe, reagująca na bodźce podatkowe oraz podlegająca większym lub mniejszym zmianom wraz z przebiegiem cyklu koniunkturalnego”<sup>45</sup>. Stymulowanie wydajności tak zdefiniowanej bazy podatkowej wymaga od JST uruchomienia instrumentów wzmocniających jej wydajność poprzez rozwiązania odwołujące się do metodologii z zakresu zarządzania. Instrumentami realizacji niniejszego celu są tym samym:

- 1) wytyczenie priorytetów w zakresie lokalnej polityki gospodarczej oraz dokonanie podziału środków rozwojowych z przeznaczeniem na poszczególne cele;
- 2) segmentacja bazy podatkowej tj. opracowanie kryteriów segmentacji z uwagi na cechy wspólne poszczególnych grup podmiotów tworzących dany segment<sup>46</sup>;
- 3) dobór stymulant dla każdego z segmentów, odznaczających się skutecznością w realizacji celów lokalnej polityki społeczno-ekonomicznej;
- 4) alokowanie środków rozwojowych (stymulant podatkowych) w odniesieniu do poszczególnych segmentów bazy podatkowej;
- 5) monitorowanie efektywności zastosowanych stymulant oraz czasu potrzebnego do osiągnięcia efektu po stronie zastosowanych bodźców podatkowych przez podatników, a także przez poszczególne segmenty bazy podatkowej;
- 6) dokonanie oceny ex post (tzw. oceny następczej), skuteczności polityki zarządzania bazą podatkową w obrębie poszczególnych segmentów<sup>47</sup>.

### **Cel 2: Redukcja rozmiarów szarej strefy za sprawą ograniczenia ciężarów fiskalnych**

Jednym z priorytetów jest redukcja rozmiarów szarej strefy, definiowanej jako „(...) finansowy obszar zdrowej gospodarki państwa, którego dochody (...) są ukrywane w całości lub w części przed organami administracji państwowej, podatkowej, celnej itp.”<sup>48</sup>. Problem ten, choć postrzegany w wymiarze makro, ma swoje podłoże w wymiarze mikroekonomicznym. Powstawaniu szarej strefy sprzyja bowiem nie tylko niska jakość usług publicznych oraz niska kultura prawna, lecz także nadmierny fiskalizm oraz mało przejrzysta polityka podatkowa. Te zaś, mimo ograniczonego władztwa podatkowego JST, podlegają silnemu kształtowaniu w wymiarze lokalnym stanowiąc wyraz

---

<sup>45</sup> P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2004, s. 6.

<sup>46</sup> Pod pojęciem segmentów bazy podatkowej należy rozumieć względnie jednolite grupy podatników.

<sup>47</sup> Opracowanie na podstawie: P. Kulawczuk, *Zarządzanie bazą podatkową w segmencie małych i średnich przedsiębiorstw. Optymalna alokacja pomocy publicznej do sektora MSP*, „Polityka Gospodarcza” 2006, nr 1.

<sup>48</sup> R. Belka, K. Grabowski, *Pomocnik Olimpijczyka. Elementy wiedzy obywatelskiej i ekonomicznej (Wydanie II)*, Centrum Edukacji Obywatelskiej, Warszawa 2010, s. 28.

prowadzonej polityki w obszarze obciążeń podatkowych<sup>49</sup>. Implementacja preferencji fiskalnych ma szansę spowodować wyjście z szarej strefy podmiotów, które dotychczas unikały ponoszenia danin publicznych. Stosowane stymulanty, w zespole z przejrzystością reguł fiskalnych sprawiają, że przedsiębiorcy nie są zainteresowani narażaniem się na potencjalne konsekwencje uchylania się od opodatkowania. Równolegle transparentność reguł fiskalnych sprzyja swobodzie poruszania się po systemie, tworząc prostymulacyjne podłoże dla oddolnego redukcji rozmiarów szarej strefy.

Instrumentami na rzecz redukcji rozmiarów szarej strefy w wymiarze lokalnym są inicjatywy zakładające obniżenie kosztów tworzenia oraz funkcjonowania na terenie gminy podmiotów gospodarczych. Do działań tych należy:

- 1) zwiększenie atrakcyjności jurysdykcji podatkowej danej gminy względem gmin ościennych<sup>50</sup>;
- 2) wprowadzenie polityki umiarkowanego poziomu cen za usługi komunalne wobec firm;
- 3) redukcja poziomu czynszów za najem lub dzierżawę w obiektach będących własnością gminy;
- 4) podjęcie decyzji dywestycyjnych wobec obciążenia zbędnym majątkiem<sup>51</sup>;
- 5) rozwój infrastruktury komunalnej,
- 6) zainicjowanie współpracy z instytucjami otoczenia biznesu na rzecz tworzenia kompleksowej polityki wsparcia kluczowych dla gminy sfer działalności gospodarczej;
- 7) ustalenie orientacyjnej struktury branżowej podmiotów działających w szarej strefie<sup>52</sup> oraz ich segmentyzacja z uwagi na kryterium potencjału strat dla budżetu będących następstwem pozostawania w szarej strefie;

---

<sup>49</sup> Por. S. B. Aruoba, *Informal Sector, Government Policy and Institutions*, University of Maryland, Working Paper 2010.

<sup>50</sup> Poprawa atrakcyjności podatkowej może być rozpatrywana przez pryzmat konkurencji podatkowej, tj. zabiegania o przedsiębiorców oraz kapitał z otaczającymi Krynica Zdrój innymi jednostkami samorządu terytorialnego. Tak zdefiniowaną konkurencję można rozumieć, jako „(...) całokształt działań w zakresie polityki kształtowania niższych obciążeń podatkowych w celu zwiększenia atrakcyjności jurysdykcji podatkowej (...)”. B. Guziejewska, *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Wydawnictwo Poltext, Warszawa 2010, s. 67, porównaj także Ch. Tiebout, *A Pure Theory of Local Expenditure*, „Journal of Political Economy” 1956, t. 64, s. 416-424.

<sup>51</sup> Decyzje dywestycyjne mogą być podejmowane tak w krótkim jak i długim okresie (wpisują się tym samym w cele niniejszej strategii podatkowej), a korzyści z tego rodzaju rozwiązań są obopólne. Gmina może w ten sposób wyeliminować koszty utrzymania i zarządu zbędnym majątkiem komunalnym. Sprzedaż niektórych składników mienia wydaje się konieczna, gdyż nie są one wykorzystane, a ich utrzymanie albo za dużo gminę kosztuje, albo pozbawia ją korzyści, jakie w innym przypadku mogłyby osiągnąć. Przedsiębiorca nabywający nieruchomości także zyskuje na tej operacji. Po pierwsze będąc właścicielem nie musi ponosić comiesięcznych kosztów w formie czynszów dzierżawnych, a zatrzymane w ten sposób środki może przeznaczyć na wyposażenie nabytych obiektów. Po drugie, z uwagi na prawo własności będzie on we własnym zakresie dbał o stan techniczny obiektu – bez konieczności uprzedniego konsultowania z gminą. Tego typu działania zawsze budzą spory w przypadku rozwiązań opartych na umowie najmu. Rolą właściciela (w tym przypadku gminy) powinno być dbanie o stan techniczny infrastruktury. Jednakże zazwyczaj z uwagi na ograniczone środki ze strony JST to najemca dokonuje bieżących remontów – ponosząc dodatkowe i nieuzasadnione koszty. W wariantcie opartym na przeniesieniu prawa własności – koszty te znajdują uzasadnienie, a każde działanie podnoszące wartość obiektu jest traktowane jako inwestycja o określonej stopie zwrotu w przyszłości. (Por. B. Guziejewska, *Finanse publiczne...*, dz. cyt., s. 20 oraz E. Bończak-Kucharczyk, K. Herbst, K. Chmura, *Jak władze lokalne mogą wspierać przedsiębiorczość...*, dz. cyt., s. 60 i nast.).

<sup>52</sup> Podejściem pozwalającym na oszacowanie rozmiarów szarej strefy oraz struktury branżowej tworzących ją firm jest przeniesienie struktury podmiotów zarejestrowanych i odprowadzających ciężary fiskalne i odtworzenie na tej podstawie układu firm działających w szarej strefie. Podstawą jest tu założenie zgodnie, z którym największej liczbie firm w danej branży potencjalnie odpowiada proporcjonalna liczba firm świadczących usługi tego samego rodzaju w szarej strefie. Takie podejście umożliwia segmentację firm z uwagi na kryterium skali

- 8) objęcie (w oparciu o wyniki badań szarej strefy) polityką ulg i zwolnień podatkowych, w wymiarze lokalnym, poszczególnych branż wg kryterium segmentacji, tj. spodziewanego udziału tych podmiotów w kształtowaniu wpływów budżetowych po ich wyjściu z szarej strefy.

### **Cel 3: Zdynamiczowanie rozwoju społeczno-ekonomicznego gminy**

Planowanym efektem przemyślanej i stabilnej polityki podatkowej władz lokalnych jest dynamizacja rozwoju społeczno-ekonomicznego gminy. Przejrzystość polityki podatkowej, w połączeniu ze stabilnością wypracowanych rozwiązań w obszarze preferencji fiskalnych tworzą podstawę dla efektywnego oddziaływania na rozwój lokalnej gospodarki. Samorząd lokalny, prowadząc właściwą politykę rozwoju, wpływa na strukturę, tempo i kierunki zmian funkcjonujących na jego obszarze struktur gospodarczych. „W przypadku gmin, interwencje realizowane są pod postacią lokalnej polityki gospodarczej, której celem jest zmniejszenie wad lokalnych rynków oraz modyfikacja ich więzi z rynkami ponadlokalnymi, a także korygowanie negatywnych dostosowań strukturalnych na lokalnych rynkach tak, aby wprowadzić gminę na długofalową ścieżkę rozwoju”<sup>53</sup>. Tak przedstawioną misję można doprecyzować w oparciu o trzy cele strategiczne lokalnej polityki gospodarczej, a są nimi:

- 1) osiągnięcie bezpiecznych, z długookresowego punktu widzenia, struktury funkcjonalnej i struktury zagospodarowania gminy;
- 2) długookresowy wzrost globalnych dochodów mieszkańców i budżetu gminy;
- 3) dążenie do oparcia długookresowego rozwoju przedsiębiorczości lokalnej na racjonalnym wykorzystaniu posiadanych zasobów<sup>54</sup>.

Instrumentami służącymi realizacji ww. celu są:

- 1) wykonanie analiz lokalnej sfery gospodarczej, a także tak wewnętrznych, jak i zewnętrznych czynników przesądzających o jej stanie i zmianach<sup>55</sup> (tj. zdiagnozowanie endogenicznego i egzogenicznego potencjału gminy);

---

danego rodzaju podmiotów w szarej strefie – umożliwiając ustalenie wymaganej intensyfikacji form wsparcia fiskalnego. Wykorzystanie instrumentów dochodowych, powinno być tym samym adekwatne do potencjalnej skali oddziaływania na budżet firm w każdym z segmentów w momencie ich wyjścia z szarej strefy.

<sup>53</sup> L. Patrzalek, *Funkcje ekonomiczne samorządu terytorialnego w okresie transformacji systemowej w Polsce*, Prace Naukowe nr 714 Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1996, s. 129 i nast.

<sup>54</sup> A. Sztando, *Planowanie lokalnego rozwoju gospodarczego w strategii rozwoju gminy*, [w:] A. Barteczek (red.), A. Lorek (red.), A. Rączaszek (red.), *Polityka gospodarcza w Polsce i Unii Europejskiej w początkach XXI w.*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice 2009, s. 212.

<sup>55</sup> Jako minimum dla analiz wewnętrznych determinant rozwoju społeczno-ekonomicznego JST należy traktować związane z rozwojem gospodarczym właściwości gminy, takie jak: zasoby naturalne, lokalne podmioty gospodarcze oraz lokalny rynek pracy, infrastruktura techniczna, dostępność i organizacja przestrzeni, walory logistyczne obszaru gminy, kapitał społeczny, szkolnictwo średnie i wyższe, podmioty naukowe, tradycje gospodarcze i walory turystyczne. Wśród uwarunkowań egzogenicznych rozwoju społeczno-gospodarczego gminy wymienia się: popyt zewnętrzny, pozabudżetowe źródła finansowania, procesy alokacji kapitału inwestycyjnego, infrastrukturę techniczną o znaczeniu regionalnym i szerszym, tranzyty komunikacyjne, pro-gospodarcze działania organów publicznych wyższych szczebli, ogólnopństwowe uwarunkowania prawne, technologie związane z gospodarką gminy, konkurencyjne samorządy lokalne, procesy migracyjne i elementy polityki międzynarodowej, w tym przede wszystkim unijnej (por. A. Sztando, *Planowanie lokalnego rozwoju...*, dz. cyt., s. 218).

- 2) utworzenie systemu konsultacji władz samorządowych z lokalnym biznesem;
- 3) organizacja usług doradczych oraz szkoleniowych dla osób zamierzających podjąć działalność gospodarczą na terenie gminy;
- 4) intensyfikacja działań zakładających pozyskiwanie inwestorów zewnętrznych poprzez wspieranie ich procesów inwestycyjnych;
- 5) udzielanie wsparcia lokalnym przedsiębiorcom w pozyskiwaniu pracowników;
- 6) uruchomienie internetowej bazy ofert gospodarczych oraz inwestycyjnych z terenu gminy<sup>56</sup>;
- 7) opracowanie i wdrożenie systemu preferencji fiskalnych;
- 8) udzielanie pomocy publicznej *de minimis* w postaci zwolnień oraz ulg w odznaczających się stymulacyjnym oddziaływaniem podatkach i opłatach lokalnych;
- 9) realizacja przez gminę działań z zakresu promocji gospodarczej;
- 10) rozwój infrastruktury komunalnej,
- 11) realizacja przedsięwzięć gospodarczych w oparciu o formułę partnerstwa publiczno-prywatnego,
- 12) wspieranie powiatowego urzędu pracy w realizacji prac interwencyjnych, prac użyteczności społecznej, przygotowań zawodowych, jak również innych form aktywizacji zawodowej mieszkańców<sup>57</sup>.

#### **Cel 4: Stabilizacja zasilania finansowego budżetu**

Zagadnieniem o charakterze kluczowym dla funkcjonowania samorządu terytorialnego jest system finansowania przypisanych JST zadań, jego wydajność, a nade wszystko stabilność umożliwiająca planowanie środków oraz sposobu ich wykorzystania. System ten z jednej strony opiera się na uporządkowanym kanonie reguł, narzędzi oraz przepisów prawa statuujących wobec JST tytuły publicznoprawne przejmowania przez nie środków, a z drugiej strony odwołuje się do narzędzi oferowanych przez instytucje finansowe będące wprost dawcami kapitału, bądź pośrednikami w ich pozyskaniu<sup>58</sup>. W rzeczywistości system finansowania jednostek samorządu terytorialnego powiązany jest z zakresem i jakością dostarczanych dóbr i usług. Oznacza to, że dla jego efektywności powinien on być oparty na mechanizmach zapewniających zadowalający poziom jakości dostarczanych usług publicznych. Spełnienie tego postulatu wymaga określenia wobec JST poziomu środków, który będzie adekwatny względem struktury i rozmiaru realizowanych przez nie zadań, a przy tym zapewni adaptatywność do zmian w sferze potrzeb zgłaszanych przez społeczność lokalną<sup>59</sup>. Mając na uwadze przedstawione argumenty „(...) konieczne jest powiązanie zasad i reguł finansowania z narzędziami

---

<sup>56</sup> Wśród potencjalnych sposobów wykorzystania ww. bazy wymienić należy: monitorowanie zmian i zjawisk zachodzących w gospodarce, przeprowadzanie analiz i poszukiwanie rozwiązań powstałych problemów, opracowywanie programów strategicznego rozwoju wybranych dziedzin gospodarczych, pełniejsza obsługa lokalnych i zewnętrznych podmiotów przez JST, opracowywanie ofert inwestycyjnych, przygotowywanie raportów, programów, wniosków i innych opracowań na potrzeby planistyczne, prowadzenie permanentnej działalności marketingowej gmin, powiatu, lokalnej gospodarki, A. Sobczyk, *Zarządzanie informacją ekonomiczno-finansową w gminie, jako narzędzie rozwoju lokalnego*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, Nr 65, 2008, s. 155 i nast.

<sup>57</sup> Opracowanie na podstawie: A. Sztando, *Planowanie lokalnego rozwoju...*, dz. cyt., s. 222-223.

<sup>58</sup> M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse Samorządowe. Narzędzia, Decyzje, Procesy*, Wydawnictwo Naukowe Pwn, Warszawa 2006, s. 71.

<sup>59</sup> B. Jones, *Public Sector Financial Management*, McGraw Hill, London 1996, s. 95.

służącymi osiągnięciu odpowiedniego zasilania finansowego, decyzjami oraz instytucjami związanymi z przepływem zasileń (dawcami kapitału i jego biorcami)<sup>60</sup>.

Instrumentalizacja przedstawionego celu obejmuje rozwiązania, których zadaniem jest przede wszystkim zapewnienie stabilizacji strumienia środków otrzymywanych przez jednostkę<sup>61</sup>. Wśród instrumentów służących realizacji tego celu wymienić należy:

- 1) tworzenie systemu preferencji podatkowych i jego stabilizacja w czasie z uwzględnieniem takich kryteriów jak: stopień bezrobocia na terenie gminy, zasobność finansowa mieszkańców, stawki podatkowe okolicznych gmin, faktycznie tworzone nowe miejsca pracy przez inwestorów;
- 2) inicjowanie działań na rzecz rozszerzenia bazy podatkowej<sup>62</sup>;
- 3) zwiększenie wpływów z udziałów CIT i PIT poprzez oddziaływanie na rynek pracy i stymulowanie rozwoju przedsiębiorczości;
- 4) wykorzystanie potencjału majątkowego jednostki skupiające się w dwóch płaszczyznach:
  - a) stabilizacja struktury dochodów prywatnoprawnych jednostki poprzez realizację decyzji dywestycyjnych w relacji do majątku obciążającego bezproduktywnie JST;
  - b) intensyfikacja działań JST na rzecz stabilizacji udziału w budżecie wpływów z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości gminnych, opłat z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, opłat za trwały zarząd, wynajem i dzierżawę;
- 5) prowadzenie przez JST aktywnej polityki egzekwowania dochodów gminnych<sup>63</sup>;
- 6) wdrożenie budżetu zadaniowego.

#### **Cel 5: Poprawa ściągальności zaległych podatków i opłat lokalnych**

Wśród należności gminnych istotny odsetek stanowią należności z tytułu podatków i opłat lokalnych. Mając na uwadze niejednokrotnie bardzo długi okres ich spływu (wynoszący niekiedy nawet rok), realnym staje się zagrożenie dla bezpieczeństwa finansowego gminy, znajdujące wyraz m.in. w opóźnianiu, a niekiedy wprost uniemożliwianiu podejmowania przez władze inwestycji komunalnych. Co istotne, badania<sup>64</sup> wykazują, że gminy nie stosują konsekwentnych i przynoszących efekty strategii w zakresie zarządzania należnościami i windykacji należności. Stosowane rozwiązania mają jedynie doraźny charakter. Świadczy o tym fakt, że w zdecydowanej większości przypadków opóźnienia w płatnościach na rzecz JST są jedynie monitowane, a działania zmierzające do ich egzekucji przyjmują jedynie postać upomnień. Egzekucja administracyjna stanowi natomiast ostateczność. Jeżeli dodać do tego brak ubezpieczenia należności gminnych, w sposób jednoznaczny rysuje się zagrożenie dla

<sup>60</sup> Tamże, s. 71.

<sup>61</sup> „Możliwość wpływania na wielkość i strukturę budżetu gminy uzależniona jest od lokalizacji i charakteru gminy, sytuacji demograficznej, bazy ekonomicznej i stanu zagospodarowania gminy, w tym sytuacji na rynku pracy, liczby podmiotów gospodarczych, wartości nakładów inwestycyjnych oraz stanu infrastruktury”, C. Rudzka-Lorentz, J. Sierak, *Zarządzanie finansami jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2005, s. 136–163.

<sup>62</sup> Porównaj instrumentalizację celu kierunkowego nr 1.

<sup>63</sup> Temat ten opisany zostanie w sposób szczegółowy w ramach instrumentalizacji celu kierunkowego nr 5.

<sup>64</sup> Do wniosków tych prowadzą wyniki badań A. Cwynara przeprowadzone w 2010 roku na próbie gmin wchodzących w skład Innowacyjnego Klastra Zdrowie i Turystyka „Uzdrowiska Perły Polski Wschodniej” (materiały niepublikowane).



stabilności i wydajności źródeł wpływów budżetowych. Oczywiście należności same w sobie nie są niczym niezwykłym, a ich nawet wysoki poziom jest akceptowalny – jednakże pod jednym warunkiem. Gdy finalnie w ustalonych terminach przekształcą się one w gotówkę, a w okresie oczekiwania na ich spływ gmina ma zapewnione źródła finansowania swojej bieżącej działalności.

Skala nieterminowego regulowania płatności na rzecz JST szczebla gminnego jest naprawdę duża. „Ponad 80% polskich gmin ma trudności z egzekwowaniem spłaty zaległych zobowiązań”<sup>65</sup>. Równocześnie powołując stanowisko A. Okrasińskiego należy wskazać, że stosowane przez gminy rozwiązania windykacyjne są mało efektywne. Pozostawanie przy windykacji miękkiej nie przekłada się bowiem na zamierzone efekty, a przy tym generuje dodatkowe koszty (poczta, telefon), z kolei egzekucja administracyjna może trwać nawet wiele lat. Przedstawiony zarys problemu pozwala na właściwe zinstrumentalizowanie celu. Sugerowanymi narzędziami umożliwiającymi jego realizację są:

- 1) zintensyfikowanie współpracy burmistrza (jako organu podatkowego) z naczelnikiem urzędu skarbowego (jako organu egzekucyjnego)<sup>66</sup>;
- 2) wykorzystanie instytucji hipoteki przymusowej (ustanowionej treścią art. 34 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>67</sup>);
- 3) zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przed terminem płatności podatków<sup>68</sup>;
- 4) inicjowanie działalności kontrolnej, zapobiegającej powstawaniu szarej strefy w obszarze opłaty uzdrowskiej oraz podatku od nieruchomości,
- 5) przekazywanie danych o nierzetelnych dłużnikach do trzech Biur Informacji Gospodarczej (BIG) działających na terenie Polski (InfoMonitor, Krajowy Rejestr Długów, Europejski Rejestr Informacji Finansowej)<sup>69</sup>;

---

<sup>65</sup> A. Okrasiński, *Gminy mają problemy z długami*, Gazeta Bankowa, 18.02.2010, www.gb.pl, 22 listopada 2010 r.

<sup>66</sup> Celem przyspieszenia egzekucji zaległych podatków i opłat konieczne jest stworzenie odpowiednich ram współpracy pomiędzy burmistrzem, a właściwym miejscowo urzędem skarbowym. Rozwiązaniem, do którego należy się w tym celu odwołać jest gromadzenie i przekazywanie urzędowi skarbowemu precyzyjnych danych dotyczących nierzetelnych płatników. Działania te znacznie ułatwią i przyspieszą proces egzekucyjny prowadzony przez poborców podatkowych.

<sup>67</sup> Zgodnie z treścią art. 34 § 1 „(...) jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych (...), a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości (...)”, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., *Ordynacja podatkowa*, (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, z późn. zm.).

<sup>68</sup> W odniesieniu do podatników w stosunku, do których zachodzi obawa, że zobowiązanie podatkowe w ogóle nie zostanie wykonane, jak również gdy podatnik nie uiszcza wymagalnych zobowiązań publicznoprawnych dokonując przy tym czynności skutkujących utratą prawa własności do majątku – nie można zastosować hipoteki przymusowej. Niemniej jednak gmina może a wręcz powinna stosować zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed terminem płatności podatków. Tego rodzaju rozwiązanie pozwala wszczynać skuteczną egzekucję administracyjną.

<sup>69</sup> Problem kosztów przekazywania przez gminę informacji do BIG został wyeliminowany z dniem 1 października 2008 roku, tj. z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 7 września 2007 r., *o pomocy osobom uprawnionym do alimentów* (Dz. U. z 2007 r., Nr 192 poz. 1378, z późn. zm.), w oparciu o którą burmistrz przekazuje do BIG informacje gospodarcze o dłużnikach alimentacyjnych nieregulujących terminowo zobowiązań przez okres dłuższy niż 6 miesięcy (por. www.bankier.pl, 22 listopada 2010 r.). Ponadto, począwszy od 14 czerwca 2010 roku rozszerzeniu uległ katalog informacji jakie gminy mogły dotychczas przekazywać na temat nierzetelnych dłużników. Obecnie obok informacji o opóźnieniach w zapłacie alimentów gminy mogą informować BIG o jakiegokolwiek zaległości w płatności na rzecz gminy. Możliwość tą daje ustawa z dnia 9



Przedstawiona egemplifikacja celów kierunkowych stanowi wyznacznik realizacji celu głównego strategii podatkowej. Kompleksowe ujęcie celów oraz mierników stopnia ich realizacji w połączeniu z instrumentalizacją pozwala na właściwe i pełne zaimplementowanie działań na rzecz budowania efektywnej polityki podatkowej w gminie. Cele te mają względem siebie charakter komplementarny, a tym samym wzajemnie wypełniają przestrzeń stymulacyjnego oddziaływania instrumentów ujętych w strategii podatkowej na otoczenie społeczno-ekonomiczne gminy, wyzwalając pozytywne efekty bodźcowe.

---

## 8. WNIOSKI

---

Celem zbudowania podstaw dla racjonalnej (a przez to efektywnej w warstwie budżetowej) polityki fiskalnej gminy, konieczne jest zainicjowanie zamian w dotychczasowym podejściu do władztwa w sferze podatków i opłat lokalnych uwzględniających podane niżej działania.

1. Za absolutnie priorytetowe uznać należy uporządkowanie polityki gminy w obszarze stawek w podatkach i opłatach lokalnych. W tym celu JST powinna wyeliminować nieskuteczne, a obciążające budżet instrumenty dochodowe takie jak np. preferencyjne stawki w opłatach miejscowej, a przede wszystkim uzdrowskiej oraz podatku od środków transportowych.
2. Jedynym tytułem podatkowym, który pod pewnymi warunkami i w ograniczonym zakresie spełnia kryteria skutecznego instrumentu wsparcia, jest podatek od nieruchomości. Decydują o tym zarówno największy wśród ogółu podatków lokalnych udział w kształtowaniu dochodów własnych, jaki i jego konstrukcja. O nieskuteczności stymulacyjnej pozostałych tytułów fiskalnych (tak podatków jak i opłat lokalnych) decydują zasadniczo trzy czynniki. Pierwszy z nich to niewielki udział w łącznej strukturze wpływów budżetowych, drugim jest stosunkowo niewielka dolegliwość dla podmiotów nimi obciążonych, a tym samym niewielkie oddziaływanie w razie obniżenia ich wysokości, a trzecim jest ograniczone władztwo podatkowe, jakie w stosunku do tych tytułów posiadają gminy. Pozostając w sferze rekomendacji, za zasadne uznać należy wykazanie przyczyn stosunkowo niskiej skuteczności dotychczasowych inicjatyw wykorzystujących w celach stymulacji podatek od nieruchomości, a w odpowiedzi na nie rozwiązań wzmacniających skuteczność ww. instrumentu. Podstawowym błędem, który należy wyeliminować dla zapewnienia realizacji funkcji bodźcowej w podatku od nieruchomości jest reorientacja preferencyjnych stawek w tym podatku z budynków mieszkalnych na budynki i inne obiekty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Preferencyjne opodatkowanie budynków mieszkalnych poza aspektem społecznym i politycznym nie przełoży się na pożądane efekty bodźcowe w lokalnej gospodarce. W dotychczasowej skali ma też minimalne znaczenie dla podatników. Równie istotnym wydaje się przejrzyste zdefiniowanie warunków brzegowych objęcia systemem wsparcia i zapewnienie jego stabilności. Efektywności polityki fiskalnej w

---

kwietnia 2010 r. o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospodarczych (Dz. U. z 2010 r., Nr 81, poz. 530).

gminie nie służy także silnie zarysowana „przypadkowość” stosowanych w kolejnych latach stawek oraz skala ich redukcji. Trzecim krokiem na drodze do wzmocnienia skuteczności stymulacji podatkowej w oparciu o podatek od nieruchomości jest skorelowanie go z instrumentami infrastrukturalnymi.

3. Sceptycznie należy podejść do walorów stymulacyjnych podatku od środków transportowych. Decyzje lokalizacyjne podmiotów będących podatnikami tego podatku nie są bowiem determinowane tylko przez czynniki natury podatkowej. Skuteczność podejmowanych przez gminę działań w sferze preferencji fiskalnych jest bowiem mocno ograniczona przez silniej oddziałujące w tym względzie ustawodawstwo krajowe. W rezultacie upatrywanie skuteczności działań stymulacyjnych zorientowanych na rozszerzenie bazy podatkowej o nowych podatników podatku od środków transportowych wyłącznie w sferze preferencji fiskalnych, obok pewnych strat dla budżetu, uszczuplających i tak niewielki poziom wpływów z tego tytułu, jedynie w nieznacznym stopniu ma szansę przełożyć się na realizację zakładanych celów bodźcowych. Prawidłowość tę potwierdzają rezultaty powołanych w diagnozie badań. Ich efekty nie wykazały bowiem istotnego związku pomiędzy obniżką stawek a przyrostem na terenie stosujących je gmin liczby firm transportowych, jako podatników tego podatku. Jednocześnie nie zauważono istotnego statystycznie związku pomiędzy wpływem wysokości stawek w tym podatku a decyzjami lokalizacyjnymi firm transportowych.
4. Za istotne z punktu widzenia skuteczności działań stymulacyjnych uznać należy zidentyfikowanie obok fiskalnych, także pozafiskalnych – unikalnych w skali powiatu, a nawet regionu - bodźców oddziałujących na pobudzanie aktywności gospodarczej w kierunku pożądanym przez jednostkę. Za celowe uznać należy w tym względzie wyjście poza budżetowe ramy wsparcia i zwrot w kierunku tworzenia rozwiązań hybrydowych tj. na styku instrumentarium infrastrukturalnego, promocyjnego oraz finansowego (np. polityki umiarkowanego wzrostu cen za usługi komunalne), które z uwagi na swą niepowtarzalność będą o wiele skuteczniejszym instrumentem wsparcia, aniżeli coraz to powszechniejsze, ale równocześnie coraz bardziej krytykowane instrumenty dochodowe.
5. Z punktu widzenia maksymalizacji efektywności stosowanych w gminie form wspierania podmiotów gospodarczych o wiele bardziej celowe wydaje się implementowanie do konstrukcji systemu podatkowego wieloletnich ulg podatkowych oraz prowadzenie polityki trwałej redukcji stawek w podatku od nieruchomości od niektórych przedmiotów opodatkowania, aniżeli stosowanie krótkookresowych (doraźnych) rozwiązań.
6. Wykorzystywanie podatków w realizacji ich funkcji bodźcowej, a przy tym odwoływanie się także do wydatkowych instrumentów wsparcia musi spełniać „warunek równowagi” między polityką wspierania inwestorów, a osiąganiem dochodów warunkujących realizację przypisanych gminie zadań. Równocześnie z bardzo dużym sceptycyzmem należy podejść do zakładanego, dodatniego efektu netto stosowania bodźców podatkowych. Mając świadomość tego, że stosowanie instrumentów dochodowych skutkuje odsunięciem w czasie, a przy tym niepewnym wzrostem wpływów do budżetu, należy mieć uzasadnione wątpliwości wobec opierania działań stymulacyjnych na tej formie wsparcia. Zdaniem autorów, preferencje podatkowe powinny mieć

charakter wtórny względem pozostałych instrumentów pobudzania lokalnej gospodarki, a ich rolę należy postrzegać w kategoriach czynnika rozstrzygającego ewentualne wątpliwości podmiotów gospodarczych rozważających porównywalne oferty lokalizacyjne.

7. Niska skuteczność stymulacji podmiotów gospodarczych za sprawą podatków i opłat lokalnych wynika także stąd, że odznaczają się one stosunkowo niewielkim udziałem w ogólnych kosztach działalności przedsiębiorstw. Mając na uwadze powyższe coraz częściej gminy decydują się na podwyższenie stawek w podatkach i opłatach lokalnych do poziomu ustawowego. Jednostki te upatrują skuteczności działań stymulacyjnych nie tyle w kształtowaniu poziomu lokalnych ciężarów fiskalnych, ile w działaniach zwróconych w kierunku konkretnych adresatów, jakimi są przedstawiciele określonych branż czy sektorów gospodarki<sup>70</sup>. W ten sposób eliminacji ulega problem szerokiego, a w efekcie nieskutecznego adresowania polityki wsparcia. Rozwiązania „dedykowane” umożliwiają gromadzenie dochodów potrzebnych dla sfinansowania zadań własnych, służąc stabilizowaniu, bądź obniżaniu zobowiązań podatkowych dla branż uznanych przez gminę za kluczowe dla jej rozwoju. Zachowane wskutek stosowania stawek maksymalnych dochody podatkowe mogą posłużyć wsparciu finansowemu lokalnych inwestycji, których efektem będzie wtórne bodźcowe oddziaływanie na podmioty gospodarcze – w oparciu o tworzony poprzez inwestycje potencjał infrastrukturalny.
8. W celu uzyskania społecznej akceptacji prowadzonej polityki podatkowej należy podjąć dwa rodzaje działań. Z jednej strony należy uzyskane środki przeznaczyć, jak wskazano wyżej, na cele związane z rozwojem infrastruktury. Działania te powinny mieć jednak charakter zrównoważony, tzn. obejmować z jednej strony infrastrukturę służącą przede wszystkim podmiotom gospodarczym, a z drugiej strony taką, z której użytek czynią przede wszystkim mieszkańcy. Praktyczne wykazanie, że środki pozyskane z tytułu bardziej restrykcyjnej polityki podatkowej są inwestowane w rozwój gminy niewątpliwie pozwoli na osłabienie negatywnych ocen społecznych lub nawet ich całkowitą neutralizację. Z drugiej strony wykazanie, że środki te nie zostały zmarnotrawione lub „przejedzone” na pewno skutkować będzie akceptacją społeczną przyjętej strategii.
9. Wskazane zalecenia należy uzupełnić o negatywną weryfikację stereotypu, zgodnie z którym niższe podatki stanowią warunek wystarczający dla zdynamizowania rozwoju gospodarczego wspólnot lokalnych. Otóż nie jest prawdą, że gminy o niższych podatkach lokalnych rozwijają się szybciej. Potwierdzeniem tego stwierdzenia jest to, iż gminy znane w kraju z napływem wielu inwestorów (przykładowo Tarnowo Podgórne, Kobierzyce, Niepołomice), stosują stawki maksymalne, a jednocześnie nie wprowadzają żadnych dodatkowych ulg i zwolnień podatkowych<sup>71</sup>. Fakt ten dowodzi, iż same stawki czy stosowane ulgi podatkowe nie są głównym kryterium decyzyjnym dla podmiotów gospodarczych. To zaś oznacza, że należy bardzo sceptycznie podchodzić do nadmiernej wiary w skuteczność tej formy stymulacji lokalnej gospodarki. Za takim punktem widzenia przemawiają także wyniki badań empirycznych (tak

<sup>70</sup> Za przykład posłużyć może Kraków, który w swej polityce podatkowej na lata 2012-2014 zdecydował o podwyższeniu w tym okresie stawek w podatkach i opłatach lokalnych do pułapów maksymalnie dozwolonych przez ustawodawstwo (por. Załącznik do uchwały Rady Miasta Krakowa z 6 lipca 2011 r., Nr XXI/233/11).

<sup>71</sup> Por. <http://www.wspolnota.org.pl/artyku/1561.polityka-podatkowa-gmin>

krajowych jak i zagranicznych), obejmujących modelowanie ekonometryczne, a wskazujące na brak możliwości jednoznacznego stwierdzenia istnienia związku pomiędzy prowadzoną polityką podatkową a atrakcyjnością inwestycyjną gminy. Oto gminy utożsamiane z napływem bardzo dużej liczby inwestorów zajmują pod względem liberalizmu polityki podatkowej bardzo odległe miejsca we wszelkich tego typu rankingach. Przykładem są tu powołane uprzednio Tarnowo Podgórne i Kobierzyce zajmujące odpowiednio 1451 oraz 1590 miejsce wśród 1597 gmin wiejskich w skali kraju. Podobnie sytuacja przedstawia się w małych miastach. Niepołomice zajmują 537 lokatę na 550 gmin sklasyfikowanych w tej kategorii rodzajowej<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> [http://samorzad.infor.pl/temat\\_dnia/artykuly/387533.jak\\_prowadzic\\_polityke\\_podatkowa\\_w\\_gminie.html](http://samorzad.infor.pl/temat_dnia/artykuly/387533.jak_prowadzic_polityke_podatkowa_w_gminie.html)

---

# SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH

---

BŁAŻEJ KUŹNIACKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Unikanie a uchylanie się od opodatkowania.....	30
2. Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych .....	31
3. Rodzaje działań państwa zmierzających do uniemożliwienia podatnikom unikania opodatkowania .....	36
4. Polskie doświadczenia związane ze stosowaniem ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania .....	38
Ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania.....	39
Artykuł 199a Ordynacji podatkowej.....	47
Ogólne normy prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązujące w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę .....	53
5. Podsumowanie .....	56

## 1. UNIKANIE A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA

---

---

Mimo iż trudno jest wskazać wyraźną linię demarkacyjną między pojęciami unikanie i uchylanie się od opodatkowania, to w nauce i praktyce prawa podatkowego utrzymała się koncepcja, zgodnie z którą pojęć tych nie należy używać zamiennie. Uchylanie się od



opodatkowania jest zawsze działaniem sprzecznym z prawem, z którym, co do zasady, wiąże się odpowiedzialność karna. Prowadzi ono najczęściej do całkowitej eliminacji ciężarów podatkowych, na przykład poprzez zatajenie źródeł przychodów czy też fałszowanie dokumentów niezbędnych do obliczenia wysokości podatku<sup>73</sup>. Natomiast unikanie opodatkowania jest wyborem takiej formy oraz struktury planowanej transakcji, w rezultacie której zredukowane zostaje obciążenie podatkowe w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, ale w sposób spreczny z tzw. duchem prawa podatkowego lub intencją ustawodawcy. Niemniej jednak, ze względu na to, że na odmienne transakcje finansowe oraz konstrukcje prawne nałożone są obciążenia podatkowe różnej wysokości, wybór tych najkorzystniejszych dla podatnika nie może stanowić naruszenia prawa<sup>74</sup>. Co więcej, można nawet stwierdzić, że dążenie podatników do redukcji lub całkowitego zniwelowania obciążeń podatkowych jest zjawiskiem naturalnym, gdyż celem racjonalnie zachowującego się podatnika, zwłaszcza będącego przedsiębiorcą, jest maksymalizacja zysku przy jednoczesnej minimalizacji strat. W tym kontekście unikanie opodatkowania prowadzi do zwiększenia zasobów środków finansowych podatników, które mogą być wykorzystywane w pierwszej kolejności do zachowania bieżącej płynności finansowej, a następnie do inwestowania<sup>75</sup>. Zatem unikanie opodatkowania z punktu widzenia podatników jest zjawiskiem korzystnym, gdyż pozwala na zwiększenie zysków poprzez minimalizację kwoty zapłaconego podatku.

## 2. UNIKANIE OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH

---

Unikanie opodatkowania może przybierać różne formy, w zależności od wielu czynników o charakterze prawnym i ekonomicznym. W szczególności, determinantem wyboru określonej formy unikania opodatkowania są rodzaje transakcji podlegających opodatkowaniu,

---

\* PhD Research Fellow at the Department of Public and International Law, University of Oslo.

<sup>73</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, wyd. TNOiK, Toruń 2003, s. 91

<sup>74</sup> Zob. J. E. Stiglitz, *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal 2001, vol. XXXVII, s. 325; L. Templemann, *Tackling Tax Avoidance* [w:] A. Shipwright (red.) *Tax Avoidance and The Law. Sham, Fraud or Mitigation*, Key Haven Publications PLC, Oxford 1997, s. 1; w polskiej literaturze zob. m.in. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 87-91.

Niemniej jednak, jeżeli działania podatników polegające na unikaniu opodatkowania znajdują się w zakresie zastosowania obowiązującej ogólnej klauzuli antyabuzywnej, wtedy działania takie mogą zostać uznane za naruszające prawo podatkowe i w konsekwencji za niewywierające skutków w prawie podatkowym, por. Z. Prebble, J. Prebble, *Morality of Tax Avoidance*, [w:] *The Symposium on Estate Planning: Moral, Religious and Ethical Perspectives*, Creighton Law Review 2009-2010, vol. 43, issue 3, p. 703-705.

<sup>75</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, op. cit., s. 67-68.

które przeprowadzają podatnicy. Na przykład, jeżeli wszystkie elementy określonej transakcji są związane z jedną jurysdykcją podatkową, wtedy planowanie i realizacja optymalizacji podatkowej tej transakcji najczęściej przybierze formę struktury krajowej. Natomiast transakcje o charakterze międzynarodowym pociągają za sobą wybór formy redukcji obciążeń podatkowych uwzględniający międzynarodowy charakter transakcji podlegającej opodatkowaniu. W tym kontekście mechanizmy unikania opodatkowania można podzielić na realizowane w ramach struktur krajowych oraz międzynarodowych<sup>76</sup>.

Jednym z najczęściej stosowanych mechanizmów unikania opodatkowania w ramach struktur międzynarodowych jest zakładanie spółek w preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pomocą których dokonuje się określonych inwestycji. Mechanizm ten realizuje się poprzez transfer dochodów z państwa rezydencji podatkowej udziałowców (wspólników)<sup>77</sup> do kontrolowanych przez nich spółek, które zostały założone w państwie lub na terytorium, gdzie opodatkowanie dochodów zagranicznych spółek nie występuje lub jest bardzo niskie. W konsekwencji źródło dochodu zostaje przetransferowane z państwa rezydencji podatkowej udziałowców, w którym występuje wysokie opodatkowanie dochodu, do kontrolowanych przez nich spółek w państwach nie nakładających podatków na dochody lub nakładających podatki na bardzo niskim poziomie. Innymi słowy, udziałowcy kontrolowanych spółek zagranicznych (dalej jako: „KSZ”)<sup>78</sup> na skutek wskazanej czynności uzyskują dochody za pośrednictwem podmiotów

<sup>76</sup> Zob. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 2, s. 34-35.

<sup>77</sup> W niniejszym artykule zwrot „udziałowiec/udziałowcy” należy utożsamiać ze zwrotem „wspólnik/wspólnicy”. Ponadto, zwrot udziałowcy/wspólnicy dotyczy zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych będących zgodnie z właściwymi przepisami prawnymi polskimi rezydentami podatkowymi, które w związku z posiadaniem udziałów/akcji w zagranicznych spółkach lub innych praw, na przykład przyznanych w umowie spółki, posiadają status udziałowca/wspólnika zagranicznych spółek.

<sup>78</sup> Zwrot „kontrolowane spółki zagraniczne” jest dosłownym tłumaczeniem angielskiego zwrotu *controlled foreign companies* stosowanego w nauce i praktyce międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego dla określenia spółek założonych w preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pomocą których ich udziałowcy unikają opodatkowania w państwie swojej rezydencji podatkowej. Ze względu na znikomą ilość polskich opracowań teoretycznych i praktycznych w odniesieniu do omawianej problematyki oraz brak przepisów dotyczących zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych w polskim systemie prawa podatkowego, zarówno zwrot ten jak i jego skrót „KSZ”, może nie być automatycznie kojarzony z omawianą problematyką unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym. Jednak w celu zapoznawania polskiego czytelnika z tym tematem istotnym jest posługiwanie właściwym polskim odpowiednikiem angielskiego zwrotu *controlled foreign companies* (CFC), czyli zwrotem „kontrolowane spółki zagraniczne” oraz jego skrótem „KSZ”. Jest to uzasadnione tym bardziej, że w ustawodawstwach państw, w których obowiązują przepisy dotyczące KSZ nie jest stosowane angielskie sformułowanie CFC, lecz jego dosłowny lub zmodyfikowany odpowiednik językowy tych państw, zob. między innymi w Norwegii *norsk-kontrollert selskaper reglene* (NOKUS-reglene), w Hiszpanii *transparencia fiscal internacional* (TFI), czy w Estonii *Välismaiseid kontrollitavaid Äriühinguid* (VKÄ), zob. O. Gjems-Onstad, *Tax Competition in Europe. Norway. National Report*, Kongres EALTP, Lausanne 2002, artykuł dostępny online [15.12.2012] <http://www.eatlp.org/uploads/Members/Norway02.pdf>; F. Serrano Anton, *La transparencia fiscal internacional en los ordenamientos americano y español* [w:] *Presente y Futuro de la imposición directa en*

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH  
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA  
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK  
ZAGRANICZNYCH

(KSZ), które są odrębnymi od nich podatnikami podatku dochodowego w jurysdykcjach podatkowych, gdzie efektywne opodatkowanie nie występuje lub jest minimalne.

Zgodnie z obowiązującą w polskim prawie podatkowym zasadą nieograniczonej odpowiedzialności podatkowej, osoby fizyczne i prawne będące polskimi rezydentami podatkowymi, podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich uzyskania<sup>79</sup>. Natomiast ograniczona odpowiedzialność podatkowa zakłada, że opodatkowaniu w Polsce podlegają tylko te dochody podatnika niebędącego polskim rezydentem podatkowym, które osiągnął na terytorium Polski<sup>80</sup>. Zatem, jeżeli osoba fizyczna lub osoba prawna będąca polskim rezydentem podatkowym jest udziałowcem zagranicznej spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego w państwie innym niż Polska (na przykład KSZ), wtedy dochody tej spółki nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Natomiast dochody zagranicznej spółki mogą być opodatkowane w Polsce, jeżeli osiąga ona dochód w tym państwie za pośrednictwem zakładu w rozumieniu art. 5 Modelu Konwencji w sprawie podatków od dochodu i majątku opracowanego przez Komitet do Spraw Podatkowych Organizacji

---

*España, Lex Nova, Valladolid 1997, s. 651 i 652; Rozporządzenia budżetowe w Estonii (Märgib eelarve Resolutsioonid).*

Źródło: [http://news.bbc.co.uk/1/1/2012/03/08bud08\\_resolutions\\_161.pdf](http://news.bbc.co.uk/1/1/2012/03/08bud08_resolutions_161.pdf), [dostęp on line : 14.12.2012]. Trudno też zakładać, aby w przypadku wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ, polski ustawodawca zdecydował się na posługiwanie się angielskim zwrotem *controlled foreign companies* (CFC) zamiast jego polskiego odpowiednika “kontrolowane spółki zagraniczne” (KSZ). Sformułowanie “kontrolowane spółki zagraniczne” oraz skrót “KSZ” zostały również użyte w polskich tłumaczeniach wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawach C-196/04 *Cadbury Schweppes* oraz C-298/05 *Columbus Container*, które dotyczyły zgodności brytyjskich przepisów dotyczących KSZ oraz zgodności niemieckich przepisów dotyczących klauzuli *switch-over* z prawem unijnym, treść tych wyroków jest dostępna na oficjalnej stronie Trybunału Sprawiedliwości: <http://curia.europa.eu/>.

<sup>79</sup> W literaturze anglojęzycznej tę zasadę nazywa się *unlimited tax liability* lub *worldwide tax income*, zob. więcej K. Vogel, *Taxation of Foreign Income – Principles and Practice*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1985, s. 4 i nast.

W odniesieniu do osób fizycznych polskimi rezydentami podatkowymi są osoby mające miejsce zamieszkania w Polsce, natomiast w przypadku osób prawnych są to osoby mające siedzibę lub miejsce zarządu w Polsce. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która (i) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub (ii) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (zob. art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., Dz. U. Nr 80, poz. 360, ze zm. oraz art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.). W poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania istnieją tzw. kryteria preferencji, które pozwalają rozstrzygnąć zakres jurysdykcji podatkowej, w przypadku zaistnienia podwójnej rezydencji. Najważniejszym kryterium preferencji w tym zakresie jest kryterium miejsca sprawowania faktycznego (efektywnego) zarządu rozumianego, jako miejsce spotkań i podejmowania kluczowych dla spółki decyzji przez członków jej zarządu. Kryterium to dotyczy ustalenia rezydencji podatkowej w odniesieniu do osób prawnych, zob. pkt 21 Komentarza do art. 4 Modelu Konwencji w sprawie podatków od dochodu i majątku opracowanego przez Komitet do spraw Podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wersja skonsolidowana, OECD, Paryż 22 lipca 2010 r.

<sup>80</sup> Zob. art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., Dz. U. Nr 80, poz. 360, ze zm. oraz art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.

Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej jako: MK OECD)<sup>81</sup>. W konsekwencji polscy udziałowcy (polscy rezydenci podatkowi) zagranicznej spółki nie podlegają obowiązkowi podatkowemu z tytułu dochodów, które ona uzyskuje, ale mają obowiązek zapłacenia podatku od dochodów pasywnych (dywidend, należności licencyjnych, odsetek etc.) wypłacanych im przez tę spółkę. Nie są to jednak dochody spółki zagranicznej opodatkowane w państwie rezydencji podatkowej jej udziałowców, lecz dochody udziałowców spółki zagranicznej. Zatem, polscy udziałowcy mogą odroczyć moment zapłaty podatku w Polsce aż do momentu wypłaty na ich rzecz dochodów pasywnych poprzez założenie spółki zagranicznej w państwie, w którym dochody spółek będących podatnikami podatku dochodowego nie podlegają opodatkowaniu, lub opodatkowanie to kształtuje się na bardzo niskim poziomie (ang. *tax deferral*)<sup>82</sup>. Ponadto, jeżeli dochód transferowany przez tę spółkę do jej udziałowców jest wyłączony z opodatkowania w Polsce, wtedy dochód ten nie będzie podlegał opodatkowaniu w ogóle, tzn. zarówno w Polsce jako państwie rezydencji podatkowej udziałowców KSZ, jak i w państwie rezydencji podatkowej KSZ.

Reasumując, z punktu widzenia państw udziałowców KSZ unikanie opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest zjawiskiem negatywnym, ponieważ prowadzi do erozji wpływów podatkowych w tych państwach. Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie KSZ przyczynia się także do obniżenia prestiżu państwa i prawa, ponieważ brak lub znaczne trudności w

---

<sup>81</sup> W świetle ostatniej wersji MK OECD z 2010 roku określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

Zdecydowana większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, wzorowanych jest na treści MK OECD oraz w niewielkim zakresie na elementach Modelu Umowy ONZ z 1980 roku, zob. J. Fiszer, M. Panek, *Umowy o UPO, których stroną jest Polska*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model konwencji OECD Komentarz*, wyd. Oficyna Prawa Polskiego 2010, s. 183. W związku z tym, w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ratyfikowanych przez Polskę uzasadnione są odniesienia do Komentarza do MK OECD. Co prawda sam MK OECD, ani Komentarz do MK OECD, nie mają mocy wiążącej dla państw członkowskich OECD, jednak w praktyce i nauce prawa podatkowego przyjmuje się, że w celu interpretacji oraz właściwego stosowania przepisów Umów o UPO OECD należy kierować się wskazówkami zawartymi w Komentarzu do MK OECD, zob. F. Zimmer, *Høyesterett som skatteavtale tolker*, [w:] P. Lødrup, S. Tjomsland, M. Aarbakke, G. Aasland, (red.) *Rettssteori og rettsliv. Festskrift til Carsten Smith til 70-årsdagen 13. juli 2002*, Oslo 2002, s. 948; B. J. Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, Bulletin for International Taxation 2010, nr 2, s. 13. Zgodnie z punktem 28 Wprowadzenia do Komentarza MK OECD dokument ten może stanowić istotną pomoc przy stosowaniu i interpretacji Umów o UPO OECD, a szczególnie przy rozstrzyganiu wszelkich sporów.

<sup>82</sup> W odniesieniu do unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, „*tax deferral*” ma miejsce, jeżeli państwo rezydencji udziałowców KSZ stosuje metodę kredytu podatkowego w celu unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Więcej na temat „*tax deferral*” i unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ zob. B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, Canadian Tax Paper no. 78 Canadian Tax Foundation 1986, Chapter 4, s. 83-112.

wyegzekwowaniu zobowiązań podatkowych uznaje się powszechnie za objaw słabości organów podatkowych, a więc pośrednio i samego państwa i prawa podatkowego<sup>83</sup>.

Jest to również zjawisko oddziałujące negatywnie na pozostałych podatników, gdyż prowadzi do nierówności efektywnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych i narusza zasadę równości opodatkowania<sup>84</sup>. Precyzując, zmniejszenie kwot zapłaconego podatku przez grupy podatników, którzy unikają opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, prowadzi do tego, że pozostali podatnicy zobowiązani są do płacenia odpowiednio większych kwot podatku dochodowego. W szczególności skutkuje to opodatkowaniem, które jest nieadekwatne do zdolności płatniczej podatników, gdyż podatnicy unikający opodatkowania przez wykorzystanie KSZ najczęściej dokonują tego angażując bardzo duże nakłady finansowe. Zatem są to podatnicy posiadający duże i bardzo duże dochody, a więc i odpowiednio dużą zdolność do płacenia podatków. Natomiast podatnicy, którzy nie mają dochodów wystarczających na tworzenie struktur optymalizacyjnych obejmujących KSZ, ponoszą większy ciężar podatkowy od tych pierwszych, mimo o wiele mniejszej zdolności do płacenia podatków<sup>85</sup>. Jest to zatem zjawisko niekorzystne również ze społecznego punktu widzenia, ponieważ wywołuje poczucie niesprawiedliwości podatkowej<sup>86</sup>. W konsekwencji podejmowanie przez państwo działań

---

<sup>83</sup> Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 91.

<sup>84</sup> Efektywny poziom opodatkowania wyznacza się poprzez zastosowanie efektywnej stawki podatkowej. W literaturze można odnaleźć różne koncepcje definiowania efektywnej stawki podatkowej. Co do zasady, uznaje się, że jest to stawka wynikająca ze stosunku podatku faktycznie zapłaconego do osiągniętego zysku brutto. Zatem efektywne opodatkowanie oznacza podatek faktycznie zapłacony (*tax paid*), a nie wyłącznie podlegający zapłacie (*taxable*). Innymi słowy, efektywna stawka podatkowa jest rezultatem zastosowania nominalnej stawki podatkowej do podstawy opodatkowania – dochodu obliczonego przy zastosowaniu wszystkich właściwych przepisów prawa podatkowego, w szczególności po uwzględnieniu ulg i zwolnień podatkowych, a nie wyłącznie przy zastosowaniu nominalnej stawki podatkowej, zob. *European Commission Study on Effective Tax Rates*, <http://www.oecd.org/dataoecd/40/0/43214648.pdf>. Pełna wersja wyników badań Komisji Europejskiej dotyczących efektywnej stawki podatkowej jest dostępna na stronie: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/etr\\_company\\_tax.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/etr_company_tax.pdf), [dostęp na dzień: 20.12.2012] W literaturze zob. M.P. Devereux, R. Griffith, *Taxes and the Location of Production: Evidence from Panel of US Multinationals*, *Journal of Public Economics*, Amsterdam 1998, z. 68, s. 335-367; J. J. Cordes, Robert, D. Ebel, J. Gravelle (edit.), *Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, Urban Institute Press, Washington D.C. 2005, s. 71.

<sup>85</sup> Por. D. Birk, *Der Gleichheitssatz im deutschen Steuerrecht*, [w:] K. Tipke, N. Bozza, (red.), *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, Berlin 2000, s. 104. Podane za: P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, wersja elektroniczna LEX, nr 118234.

<sup>86</sup> Zob. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, op. cit., s. 42-43.



zmierzających do uniemożliwienia podatnikom unikania opodatkowania, w tym również unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, należy uznać za uzasadnione<sup>87</sup>.

### 3. RODZAJE DZIAŁAŃ PAŃSTWA ZMIERZAJĄCYCH DO UNIEMOŻLIWIENIA PODATNIKOM UNIKANIA OPODATKOWANIA

---

W poszczególnych państwach można zaobserwować różne sposoby walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania, jednak podstawowym kryterium ich podziału jest istnienie odpowiednich środków prawnych mających na celu zapobieganie redukcji obciążeń podatkowych<sup>88</sup>. W praktyce, państwa w głównej mierze wprowadzają do swoich systemów podatkowych przepisy prawne, które utrudniają lub też uniemożliwiają unikanie opodatkowania<sup>89</sup>. W ogólności analiza przepisów prawa tworzących systemy podatkowe różnych państw na świecie pozwala stwierdzić, że obecnie zastosowanie znajdują trzy metody legislacyjne, mogące zapobiegać unikaniu opodatkowania: (i) stanowienie przepisów prawnych o charakterze szczególnym, mających zastosowanie tylko w odniesieniu do poszczególnych podatków i podatników oraz przy zaistnieniu określonych okoliczności<sup>90</sup>; (ii) stanowienie norm prawnych o bardzo ogólnym charakterze, nazywanych także ogólnymi klauzulami normatywnymi skierowanymi przeciwko unikaniu opodatkowania, które mogą być zastosowane, co do zasady, wobec wszystkich kategorii podatników oraz na gruncie wszystkich podatków<sup>91</sup>; oraz (iii) doktryny orzecznicze służące zwalczaniu unikania opodatkowania, wypracowane przez sądy orzekające w sprawach podatkowych<sup>92</sup>.

---

<sup>87</sup> Por. M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, Monitor Podatkowy 2005, nr 5, s. 20.

<sup>88</sup> Zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 3/4, s. 91.

<sup>89</sup> Por. J.C. Pagan, *Increasing Length and Complexity of Tax Legislation - Avoidable or Inevitable?*, Fiscal Studies 1993, no. 4, s. 97; podane za: B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, Monitor Podatkowy 1996, nr 7, s. 193.

<sup>90</sup> W praktyce szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się w sytuacjach, w których ustawodawca zaobserwował unikanie opodatkowania w zakresie funkcjonowania określonego podatku lub w przypadkach, gdzie konstrukcja określonej instytucji prawa podatkowego pozwala założyć, że wystąpienie takiego zjawiska jest wysoce prawdopodobne, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 194.

<sup>91</sup> Zastosowanie ogólnych klauzul normatywnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organom podatkowym na ocenę czynności prawnych dokonywanych przez podatnika, które mają wpływ na wysokość opodatkowania, pod kątem eliminacji ich skutków w postaci unikania opodatkowania. Niemniej jednak: „[p]rawo podatkowe nie może ograniczać woli stron stosunków cywilnoprawnych - stąd też akty prawa cywilnego dokonywane przez strony nie tracą swojej ważności z tego powodu, że przedsięwzięto je w celu

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH  
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA  
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK  
ZAGRANICZNYCH

W odniesieniu do walki z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ stosuje się szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, tzw. przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (dalej powoływane jako: „przepisy dotyczące KSZ”). Sformułowanie to jest dosłownym tłumaczeniem z języka angielskiego terminu *Controlled Foreign Companies Legislation*, określanego skrótowo *CFC-legislation* lub *CFC-rules*<sup>93</sup>.

Przepisy dotyczące KSZ w ich współczesnym rozumieniu po raz pierwszy wprowadzone zostały do systemu prawa podatkowego w Stanach Zjednoczonych w 1962 roku jako *Subpart F United States Internal Revenue Code* (Amerykański Kodeks Podatkowy)<sup>94</sup>. Amerykańskie przepisy dotyczące KSZ służyły w sposób bezpośredni lub pośredni jako wzorzec do wprowadzenia tego typu przepisów w niektórych państwach<sup>95</sup>. Obecnie przepisy dotyczące KSZ obowiązują w systemie prawa podatkowego 28 państw z całego świata<sup>96</sup>, jednak przepisy te

---

uniknięcia zapłaty podatku bądź też obniżenia ciężaru opodatkowania. Powstaje jednak problem ich skuteczności na gruncie prawa podatkowego”, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 194.

<sup>92</sup> Doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania to spójne zespoły reguł ocennych wypracowane przez sądy w sprawach podatkowych dotyczących unikania opodatkowania, które pozwalają na dokonywanie możliwie obiektywnych ocen tego, czy unikanie opodatkowania przez podatnika nastąpiło w sposób dozwolony, czy też nie, zob. B. Brzeziński, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie anglosaskim*, op. cit., s. 195. Doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania występują najczęściej w państwach, w których nie obowiązują ogólne klauzule normatywne zapobiegania unikaniu opodatkowania, natomiast szczególne środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania występują w stopniu niewystarczającym, zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, op. cit., s. 91; B. Banoun, *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, [w:] *Scandinavian Studies In Law-Tax Law*, Volume 44, P. Wahlgren (red.), The Stockholm University Law Faculty, Stockholm 2003, s. 21.

<sup>93</sup> Skrót „CFC” jest od wielu lat stosowany w nauce i praktyce międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego dla określenia spółek, które wykorzystują podatnicy w celu unikania opodatkowania przez transfer dochodu do KSZ mających rezydencję podatkową w preferencyjnych systemach podatkowych, zob. J. B. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, *Canadian Tax Foundation*, Toronto 1986; M. Lang, H-J Aigner, U. Scheuele, M. Stefaner (red.), *CFC Legislation, Tax Treaty and EC Law*, *Eucotax on European Taxation Series*, Volume 8, Kluwer Law International, the Hague 2004.

<sup>94</sup> Pełna treść *Subpart F* jest dostępna na oficjalnej stronie IRS: [http://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-061-007.html#d0e74](http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-007.html#d0e74), [dostęp na dzień: 20.12.2012].

<sup>95</sup> Najbardziej jaskrawym przykładem “kopiowania” amerykańskich przepisów dotyczących KSZ były działania podjęte przez niemieckiego ustawodawcę, który wprowadził tego typu przepisy w 1972 (*Hinzurechnungsbesteuerung*). Niemieckie przepisy dotyczące KSZ są niemalże dosłowną kopią amerykańskich przepisów *Subpart F*. Warto zauważyć, że Niemcy, a właściwie Republika Federalna Niemiec, wprowadziły przepisy dotyczące KSZ jako pierwsze państwo członkowskie Wspólnot Europejskich. Zob. więcej: A. Rust, *National Report Germany* [w:] M. Lang, H-J Aigner, U. Scheuele, M. Stefaner (red.), *CFC Legislation, Tax Treaty and EC Law*, op. cit., s. 257 i n. Podobną metodologię podczas wprowadzania przepisów dotyczących KSZ przyjął ustawodawca francuski i japoński. Tym razem jako wzorzec przyjęto niemieckie przepisy dotyczące KSZ. Zob. J. B. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison*, *Canadian Tax Foundation*, op. cit., s. 406 i n.

<sup>96</sup> 7 państw wprowadziło przepisy dotyczące KSZ w latach 1962-1990: Stany Zjednoczone w 1962 r., Niemcy w 1972 r., Kanada w 1976 r., Japonia w 1978 r., Francja w 1980 r., Wielka Brytania w 1980 r., Nowa Zelandia 1988 r. Kolejnych 16 państw wprowadziło te przepisy w latach 1990-2000: Australia w 1990 r., Szwecja w 1990 r., Norwegia w 1992 r., Finlandia w 1994 r., Hiszpania w 1994 r., Dania 1995 r., Portugalia w 1995 r., Korea

nadal nie obowiązują w Polsce. Jednym z powodów takiego stanu prawnego może być to, że środki prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania obecnie występujące w polskim systemie prawa podatkowego są wystarczająco skuteczne w walce z omawianym zjawiskiem. Niemniej jednak ta hipoteza nie została dotychczas podniesiona i potwierdzona przez naukę i praktykę prawa podatkowego w Polsce, dlatego zasadne jest dokonanie odpowiedniej analizy prawnej w tym zakresie. Niniejszy artykuł zawiera analizę polskich ogólnych norm podatkowoprawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w kontekście ich skuteczności z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Zatem w tym kontekście poza jego zakresem znajdują się szczególne środki prawne oraz doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania.

#### 4. POLSKIE DOŚWIADCZENIA ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM OGÓLNYCH NORM PRAWNYCH SKIEROWANYCH PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

---

W literaturze podatkowej wyróżnia się trzy różne podejścia oraz okresy walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania za pomocą ogólnych norm prawnych<sup>97</sup>.

W pierwszym okresie trwającym od 1991 r. do 2003 r. nie było odpowiednich uregulowań prawnych dotyczących unikania opodatkowania, dlatego organy podatkowe i sądownictwo administracyjne podejmowały próbę walki z tym zjawiskiem stosując na gruncie prawa podatkowego klauzulę obejścia prawa wynikającą z art. 58 kodeksu cywilnego oraz koncepcję autonomii prawa podatkowego.

Drugi okres rozpoczął się 1 stycznia 2003 r., czyli w dniu wprowadzenia w życie ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania zawartej w art. 24a i 24b Ordynacji

---

Południowa w 1996 r., Meksyk w 1997 r., Węgry w 1997 r., RPA w 1997 r., Argentyna w 1999 r., Wenezuela w 1999 r., Estonia w 2000 r., Włochy w 2000 r. oraz Izrael w 2000 r. Natomiast po 2000 roku przepisy dotyczące KSZ wprowadziło 5 państw: Brazylia w 2001 r., Litwa w 2002 r., Turcja w 2006 r., Chiny w 2009 r. oraz Islandia w 2009 r., zob. *Controlled Foreign Company Regimes Essentials*, The Deloitte International Tax Source (DITS), s. 1-56; Por. B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, op. cit., s. 46.

<sup>97</sup> K.J. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2008, nr 5, s. 50.

podatkowej<sup>98</sup> i zakończył się 31 sierpnia 2005 r. wraz utratą mocy obowiązującej tej regulacji prawnej<sup>99</sup>.

Natomiast trzeci okres trwa nadal od 1 września 2005 r., czyli daty uchylecia art. 24a i 24b i wprowadzenia do Ordynacji podatkowej art. 199a<sup>100</sup>.

## OGÓLNA KLAUZULA ZAPOBIEGANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

---

Ogólne klauzule zapobiegania unikaniu opodatkowania, nazywane także klauzulami antyabuzywnymi<sup>101</sup>, obejmują z założenia całość lub większą część zjawisk uznawanych za unikanie opodatkowania i najczęściej mają zastosowanie w odniesieniu do wszystkich podatków i podatników. Klauzule antyabuzywne zawierają zarówno kryteria oceny działań podatnika w odniesieniu do utrzymania adekwatności opodatkowania, jak i wskazują jakie konsekwencje wynikają z działań podatnika prowadzących do nieadekwatności opodatkowania<sup>102</sup>. Innymi słowy, zastosowanie klauzuli antyabuzywnej pozwala organom podatkowym na odmówienie podatnikowi korzyści podatkowych w postaci obniżenia kwoty podatku do zapłaty lub podwyższenia kwoty zwrotu podatku, jeżeli podatnik osiągnął korzyści podatkowe, co prawda dokonując zgodnych z prawem, lecz nietypowych i zbędnych z gospodarczego punktu widzenia działań<sup>103</sup>. Podstawą do zastosowania wobec podatnika ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania jest ocena działań podatnika dokonywana z natury rzeczy *ex post*, ponieważ nie

---

<sup>98</sup> Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

<sup>99</sup> Art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej został uchylony przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r., Dz.U. z 2005r., Nr 143, poz. 1199 zmieniającej nin. ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r.

<sup>100</sup> Art. 199a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej przez art. 1 pkt 76 ustawy z dnia 30 czerwca 2005, Dz.U. z 2005 r., Nr 143, poz. 1199 zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r. Zob. także I. Maj, *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.) *Podatnik versus organ podatkowy*, wyd. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011, s. 115.

<sup>101</sup> W polskiej literaturze posługiwano się również sformułowaniem „ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego”. Jednak ze względu na to, że koncepcja obejścia prawa podatkowego była wynikiem mieszania elementów prawa cywilnego z prawem podatkowym oraz pozbawiona była spójności logicznej i co najważniejsze, nie brała pod uwagę konkluzywnego charakteru norm podatkowych, w niniejszym artykule będzie używane sformułowanie „ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania” lub „klauzula antyabuzywna”; Por. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 1, s. 13.

<sup>102</sup> Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, wyd. TNOiK, Toruń 2009, s. 289-290.

<sup>103</sup> Zob. A. Olesińska, *Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w prawie podatkowym Kanady*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 2, s. 63-64.

jest możliwe stworzenie normy ogólnej, której treść skutecznie zakazywałaby unikania opodatkowania<sup>104</sup>. W hipotezie ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania wskazane są działania podatnika uznawane za nieakceptowalne z punktu widzenia organów podatkowych, natomiast w dyspozycji tej normy prawnej określone są podatkowe konsekwencje dokonywania przez podatnika tego typu działań. Przy czym ocena działań podatnika dokonana przez organy podatkowe przez zastosowanie klauzuli antyabuzywnej nie wpływa na skuteczność tych działań na gruncie prawa prywatnego<sup>105</sup>.

W polskim prawie podatkowym za ogólną klauzulę zapobiegania unikaniu opodatkowania uznawano nieobowiązujący już art. 24b Ordynacji podatkowej. Niemniej niektórzy autorzy nie byli zgodni co do tego, czy klauzulę antyabuzywną stanowił zarówno art. 24a, jak i art. 24b Ordynacji podatkowej<sup>106</sup>, czy też jedynie art. 24b § 1 lub wyłącznie art. 24b § 2 tej ustawy<sup>107</sup>. Spór ten wyniknął przede wszystkim z tego, że niestandardowe działania podatnika skutkujące redukcją opodatkowania określano obejściem prawa podatkowego. Pomijając nieprawidłowość koncepcji obejścia prawa podatkowego, Trybunał Konstytucyjny uznał, że samo pojęcie obejścia prawa podatkowego jest niejednoznaczne i budzące wiele wątpliwości<sup>108</sup>. Tym samym i zakres zastosowania ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, jak nazywano art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej, był w praktyce bardzo trudny do ustalenia. Niezależnie od argumentów przedstawianych w literaturze<sup>109</sup>, w dalszej części artykułu uwaga zostanie poświęcona wyłącznie przepisowi art. 24b Ordynacji podatkowej, ponieważ po pierwsze treść tego przepisu prawnego oddaje naturę ogólnych klauzul zapobiegania unikaniu opodatkowania, a po drugie treść art. 24a Ordynacji podatkowej została powtórzona w obecnie obowiązującym przepisie art. 199a § 1 i 2 tej ustawy, który zostanie omówiony w dalszej części artykułu.

<sup>104</sup> Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania*, op. cit., s. 290.

<sup>105</sup> Ibidem, s. 290 i 292.

<sup>106</sup> Zob. D. Kosacka – Łędzewicz, *Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003, s. 14.

<sup>107</sup> Zob. A. Huchla, *Komentarz do art. 24a i art. 24b ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. ABC 2003, wersja elektroniczna LEX, nr 8101.

<sup>108</sup> Zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288, OTK-A 2004, nr 5, s. 41. Treści wyroków TK są dostępne na oficjalnej stronie internetowej TK <http://www.trybunal.gov.pl>.

<sup>109</sup> Zob. A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, Rejent 2007, nr 4, s. 132. Por. A. Huchla, *Komentarz do art. 24a i art. 24b ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, op. cit., wersja elektroniczna LEX, nr 8101.



Zgodnie z art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, mo[gły] pominąć skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowod[niły], że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”<sup>110</sup>. Natomiast zgodnie z art. 24b § 2 „[j]eżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z innej czynności prawnej lub czynności prawnych”. Z treści art. 24b Ordynacji podatkowej wynikało, że przepis ten miał charakter materialnoprawny, gdyż jego zastosowanie modyfikowało podatkowoprawny stan faktyczny wpływający na wysokość opodatkowania<sup>111</sup>. Ponadto ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania miała zastosowanie w odniesieniu do wszystkich podatków oraz podatników.

Pomimo tego, że w ogólności polska klauzula antyabuzywna odpowiadała kryteriom stawianym tego typu przepisom przez doktrynę prawa podatkowego oraz nie odbiegała w swej treści w znaczący sposób od klauzul obowiązujących w innych państwach<sup>112</sup>, to przepis ten został skutecznie zaskarżony przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. W dniu 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny uznał art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>113</sup>. W konsekwencji tego wyroku ustawodawca dokonał nowelizacji Ordynacji podatkowej, w wyniku której usunięto z tej ustawy nie tylko art. 24b § 1, ale również art. 24b § 2 oraz art. 24a Ordynacji podatkowej<sup>114</sup>.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym omawianą klauzulę z polskiego ustawodawstwa uznał, że „nie może budzić wątpliwości także pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów,

<sup>110</sup> Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

<sup>111</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo materialne czy procedura podatkowa – dylemat kwalifikacji art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, nr 4, s. 10-13; Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego na tle art. 24b znowelizowanej Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 2, s. 48.

<sup>112</sup> Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego na tle art. 24b znowelizowanej Ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 46.

<sup>113</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/03, Dz. U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288.

<sup>114</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199.

które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi). Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi. Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)<sup>115</sup>.

Z treści argumentów przytoczonych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. wynika, że dokonanie czynności zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel nie jest przez prawo zakazany, nie może być na gruncie przepisów prawa podatkowego kwalifikowane w taki sposób, aby podatkowy cel osiągnięty przez tę czynność został uznany za zakazany<sup>116</sup>. Biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania stwierdzić można, że polskie standardy konstytucyjne stanowią bardzo trudną do pokonania przeszkodę dla wprowadzenia ponownie tej regulacji do polskiego systemu prawa podatkowego<sup>117</sup>.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego derogujący ogólną klauzulę antyabuzywną z polskiego prawa podatkowego budzi wątpliwości szczególnie w ujęciu komparatystycznym, ponieważ konstrukcja i treść uchylonego art. 24 b Ordynacji podatkowej była w ogólności bardzo podobna do konstrukcji i treści ogólnych klauzul antyabuzywnych obowiązujących w innych państwach. Dotyczy to zarówno tych państw, w których ogólne klauzule obowiązują w prawie stanowionym, jak i tych, w których klauzule te zostały wypracowane przez orzecznictwo sądowe.

Do tych pierwszych należą między innymi Niemcy, gdzie zgodnie z obecnie obowiązującym § 42 niemieckiej Ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*): (§42 ustęp 1) „[n]ie jest możliwe obejście przepisów podatkowych poprzez planowanie podatkowe stanowiące nadużycie przepisów prawa podatkowego. Skutki podatkowe czynności określa się zgodnie ze szczególnym przepisem skierowanym przeciwko obejściu prawa podatkowego, jeśli zostaną spełnione warunki zastosowania tego przepisu. W przypadku, gdy taki przepis nie ma

<sup>115</sup> Z uzasadnienia do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03, s. 18.

<sup>116</sup> Zob. A. Lądziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 6, s. 18.

<sup>117</sup> Zob. M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, *op. cit.*, s. 23; Por. zdanie odrębne do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/2002.

zastosowania, ale nastąpi nadużycie prawa podatkowego w rozumieniu ust. 2 niniejszego przepisu, skutki podatkowe wywodzi się z czynności prawnej właściwej dla dokonanej transakcji ekonomicznej (§42 ustęp 2). Za nadużycie przepisów prawa podatkowego uznaje się dokonanie nieodpowiedniej czynności prawnej [nietypowej z gospodarczego punktu widzenia, dodane przez aut.], która w porównaniu czynnością odpowiednią prowadzi do korzyści podatkowych niezamierzonych przez prawo podatkowe lub osoby trzecie. Przepis ten nie ma zastosowania, jeśli podatnik wykaże niepodatkowe motywy dokonania takiej czynności oraz udowodni, że wybrana przez niego czynność była odpowiednia w ogólnym ujęciu<sup>118</sup>. Przy czym należy zauważyć, że w okresie, w którym obowiązywał art. 24b Ordynacji podatkowej, § 42 niemieckiej Ordynacji podatkowej posiadał bardziej zwięzłą treść: „Ustawa podatkowa nie może być obchodzona przez planowanie podatkowe nadużywające prawa podatkowego. W przypadku takiego nadużycia, odpowiedzialność podatkowa powstaje jakby planowanie podatkowe oparte było na rozsądnych [solidnych] motywach gospodarczych<sup>119</sup>. Warto tu zauważyć, że niemiecki Trybunał Konstytucyjny (niem. *Bundesverfassungsgericht*) wielokrotnie potwierdzał legalność unikania opodatkowania oraz prawo podatnika do redukcji obciążeń podatkowych w sposób zgodny z prawem podatkowym, a mimo tego nie podważył zgodności z prawem konstytucyjnym niemieckiej klauzuli antyabuzywnej<sup>120</sup>. Ma to szczególne znaczenie dla omawianego zagadnienia, gdyż w niemieckim systemie prawa, analogicznie jak w polskim, zasada wykładni norm prawnych w zgodzie z konstytucją należy do najważniejszych reguł wykładni (niem. *verfassungskonforme Auslegung*)<sup>121</sup>. Polski Trybunał Konstytucyjny, w przeciwieństwie do niemieckiego Trybunału, uznał jednak polską klauzulę antyabuzyną za niezgodną z Konstytucją.

---

<sup>118</sup> Zob. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 21. Juli 2012 (BGBl. I S. 1566) geändert worden ist. Oryginalna treść tej klauzuli: § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten: (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Warto tu zauważyć, że § 42 ustęp 2 niemieckiego Ogólnego Kodeksu Podatkowego stanowi pierwszy w historii prawa podatkowego przypadek, w którym nadużycie prawa podatkowego zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, Tax Notes International 2008, Vol. 49, Nr 2, January 14, s. 152.

<sup>119</sup> Zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, op. cit., s. 151.

<sup>120</sup> Zob. W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, op. cit., s. 151.

<sup>121</sup> Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, wyd. TNOiK, Toruń 2010, s. 127.

Natomiast w odniesieniu do państw, w których ogólne klauzule antyabuzywne zostały wypracowane przez orzecznictwo sądowe można podać przykład norweskiej klauzuli wypracowanej przez orzecznictwo norweskiego Sądu Najwyższego (norw. *Høyesteret*), zgodnie z którą podatnik zostanie pozbawiony korzyści podatkowych wynikających z podjętej lub podjętych czynności prawnych (transakcji), jeśli: (i) transakcja dokonana przez podatnika była motywowana głównie chęcią osiągnięcia oszczędności podatkowych; oraz (ii) z ogólnej analizy efektów dokonanej przez podatnika transakcji wynika, że transakcja ta stanowiła nadużycie prawa podatkowego rozumianego jako sprzeczność z intencjami ustawodawcy wyrażonymi w przepisach prawa podatkowego<sup>122</sup>. Norweska ogólna norma skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania przez wiele lat jest stosowana i stanowi główne narzędzie walki z unikaniem opodatkowania przez norweskich podatników.

Biorąc pod uwagę treść art. 24b Ordynacji podatkowej, uzasadnione jest stwierdzenie, że zarówno treść, jak i konstrukcja tego przepisu prawnego była bardzo zbliżona do konstrukcji i treści wyżej omówionych klauzul. Analogiczny wniosek można by wysnuć w odniesieniu do ogólnych klauzul antyabuzywnych obowiązujących w Australii, Stanach Zjednoczonych, Szwecji, Kanadzie etc. Niestety Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym art. 24b Ordynacji podatkowej całkowicie zlekceważył aspekt komparatystyczny, co należy ocenić negatywnie. W tym kontekście trudno doszukać się uzasadnienia dla rozumowania Trybunału Konstytucyjnego z kilku zasadniczych powodów. Przede wszystkim w literaturze prawniczej można spotkać się z powszechnie akceptowanym poglądem, zgodnie z którym komparatystyka prawnicza odgrywa obecnie istotną rolę w procesie wykładni prawa, zwłaszcza jeśli dotyczy to wykładni przepisów krajowych jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej<sup>123</sup>. Wydaje się, że komparatystyka

---

<sup>122</sup> Dla szerszej analizy norweskiej doktryny skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania zob. B. Banoun, *Omgåelse av skattereglene*, Cappelen akademisk, Oslo 2003; Zob. również E. Furuseth, *National Legal Report Norway*, [w:] J. Bolander (red.), *Yearbook For Nordic Tax Research 2011: Taxation of Intangible Assets*, Djøf Publishing, s. 129; W polskiej literaturze zob. B. Kuźniacki, *Norweskie doktryny orzecznicze skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2010, nr 3/4.

<sup>123</sup> Zob. T. Koopmans, *The Birth Of European Law At The Crossroads Of Legal Traditions*, *The American Journal of Comparative Law* 1991, Vol. 39, No. 3, s. 493-507; G.A. Bermann, *Comparative Law in the New European Community*, *Hastings International & Comparative Law Review* 21, 1998, s. 865-869; R. Zimmermann, *The Oxford handbook of comparative law*, Oxford University Press, Oxford 2006; E. Örücü, D. Nelken (editors), *Comparative law: a handbook*, Hart Publishing, Oxford, Portland 2007; W polskiej literaturze zob. K. Lubiński, *Postępowanie cywilne bez granic: harmonizacja a unifikacja prawa procesowego*, *Polski Raport Krajowy na XII Światowy Kongres Prawa Procesowego*, Wiedeń 1999 [w:] *Palestra* 1-2/1999, s. 45-46; R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 41; W odniesieniu do stosowania komparatystycznej wykładni prawa w sprawach podatkowych, zob. B. Kuźniacki, *Komparatystyczna wykładni prawa w orzecznictwie TS w sprawach podatkowych – glosa do wyroku TS z dnia 5.05.2011 r. w sprawie C 384/09 Prunus SARL, Polonium SA p. Directeur des services fiscaux*, *Europejski Przegląd Sądowy* 2011, nr 12, s. 40-46.

prawnicza powinna być stosowana przez krajowe sądy lub trybunały, zwłaszcza w przypadku gdy dokonują one wykładni przepisów krajowych, w odniesieniu do których istnieje bogata praktyka w innych państwach, podczas gdy nie ma takiej praktyki w państwie, w którym sąd lub trybunał dokonuje ich wykładni. Taka sytuacja zaistniała w omawianej sprawie, ponieważ Trybunał Konstytucyjny dokonał wykładni przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej, który obowiązywał w polskim prawie zaledwie kilka miesięcy, podczas gdy w innych państwach, w tym w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej, ogólne klauzule antyabuzywne obowiązywały przez wiele lat (na przykład w Niemczech, Austrii, Szwecji). Trybunał Konstytucyjny nie dopatrył się jednak potrzeby odniesienia się do treści analogicznych regulacji prawnych obowiązujących przez wiele lat w tych państwach oraz wykładni prawnej tych regulacji dokonanej przez obcą praktykę prawa. Co więcej, omawiane stanowisko Trybunału Konstytucyjnego można uznać za podanie przysłowiowej „pomocnej ręki” podatnikom unikającym opodatkowania, gdyż Trybunał w wyroku z 11 maja 2004 r. nie tylko bezpośrednio wpłynął na usunięcie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania z polskiego prawa podatkowego, ale jednocześnie ustanowił praktycznie niemożliwe dla tego typu norm prawnych kryteria do spełniania przez ustawodawcę w celu ponownego wprowadzenia takiej klauzuli do polskiego prawa. Tym samym Trybunał Konstytucyjny pozbawił polskie władze podatkowe głównego narzędzia walki z unikaniem opodatkowania, co znacznie obniża prestiż polskiego państwa i prawa ze względu na osłabienie poczucia obowiązku przestrzegania prawa podatkowego przez podatników<sup>124</sup>.

Do początku 2012 r. Ministerstwo Finansów nie przedstawiało planów, ani też nie podejmowało dyskusji dotyczącej możliwości ponownego wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania do polskiego systemu prawa podatkowego. Sytuacja ta zmieniła się dnia 10 stycznia 2012 r., kiedy to Ministerstwo Finansów wspólnie z Katedrą Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego zorganizowało konferencję naukową: „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów można zapoznać się z wypowiedzią podsekretarza stanu i wiceministra finansów Macieja Grabowskiego, zgodnie z którą „[w]arto rozważyć wprowadzenie w Polsce klauzuli przeciwko obejściu prawa

---

Od 1 grudnia 2009 r., czyli od daty wejścia w życie Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Dz.U. C 306 z 17.12.2007, termin „Wspólnota” został zastąpiony słowem „Unia” w całym Traktacie. Zatem Wspólnota ustąpiła miejsca Unii, która jest jej prawnym następcą, co oznacza, że od 1 grudnia 2009 r. nie rozróżnia się między prawem unijnym a prawem wspólnotowym.

<sup>124</sup> Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, op. cit., s. 91.



SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH  
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA  
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK  
ZAGRANICZNYCH

podatkowego (...), ponieważ prawo podatkowe powinno przyczyniać się do rozwoju procesów integracji, ale też w większym stopniu reagować na pojawiające się i trudne do przewidzenia zagrożenia związane z unikaniem opodatkowania lub uchylaniem się od opodatkowania w ujęciu międzynarodowym”. Ministerstwo Finansów nie poprzedziło jednak swoich wypowiedzi dotyczących potrzeby wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania odpowiednimi badaniami w zakresie wykorzystania nieścisłości i luk w przepisach prawa podatkowego w celu unikania opodatkowania. W szczególności Ministerstwo Finansów nie podało żadnych danych odnoszących się do wysokości utraty wpływów budżetowych z podatków ze względu na brak obowiązywania takiej klauzuli oraz nie przeprowadziło, ani też nie zapowiedziało przeprowadzenia z podatnikami, doradcami podatkowymi oraz przedstawicielami nauki prawa podatkowego oficjalnych konsultacji dotyczących wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania<sup>125</sup>. W konsekwencji trudno ocenić, czy klauzula zostanie wprowadzona w niedalekiej przyszłości do polskiego systemu prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy jej treść pozwoli na skuteczną walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania przez polskich podatników za pośrednictwem K SZ. Niezależnie od tego, warto zauważyć, że w większości państw, w których obowiązują klauzule antyabuzywne, równoległe obowiązują przepisy dotyczące K SZ<sup>126</sup>. W szczególności, mimo obowiązywania w tych państwach ogólnych klauzul antyabuzywnych nadal istniała potrzeba wprowadzenia przepisów dotyczących K SZ w celu zwalczania zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie K SZ. Co więcej, efektywność ogólnych klauzul

---

<sup>125</sup> Obecnie również Ministerstwo Finansów i Ekonomii Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (ang. *Her Majesty's Treasury*) rozważa wprowadzenie ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania do brytyjskiego systemu podatkowego. W tym celu brytyjskie Ministerstwo Finansów i Ekonomii zleciło grupie przedstawicieli nauki, praktyki i orzecznictwa podatkowego pod przewodnictwem Grahama Aaronsona QC sporządzenie raportu, który zawiera dokładną analizę tej problematyki. Zob. G. Aaronson QC (study leader), *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 11 listopada 2011, raport dostępny on line na oficjalnej stronie Brytyjskiego Ministerstwa Finansów i Ekonomii: [www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar\\_final\\_report\\_111111.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf), [na dzień 18.12.2012]. Brytyjskie Ministerstwo Finansów i Ekonomii w dniu 12 czerwca 2012 r. opublikowało również oficjalne konsultacje związane z potrzebą wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania. W ciągu 16 tygodni od daty ogłoszenia tych konsultacji przedsiębiorcy, indywidualni podatnicy, doradcy podatkowi oraz inne zainteresowane strony będą mogły zgłaszać swoje komentarze, uwagi i propozycje dotyczące planów wprowadzenia ogólnej klauzuli do brytyjskiego systemu prawa podatkowego. Informacje te są dostępne online na oficjalnej stronie Brytyjskiego Ministerstwa Finansów i Ekonomii: [http://www.hm-treasury.gov.uk/tax\\_avoidance\\_gaar.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/tax_avoidance_gaar.htm), [dostęp na dzień 18.12.2012].

<sup>126</sup> Zob. między innymi: Niemcy, Australia, Kanada, Nowa Zelandia, Francja, Szwecja, Dania, Stany Zjednoczone, Norwegia, Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 107 i nast.; A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegająca unikaniu opodatkowania...*, op. cit., s. 64; *Controlled Foreign Company Regimes Essentials*, The Deloitte International Tax Source (DITS), s. 1-56, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/matrices/dttl\\_tax\\_cfc\\_regimes\\_essentials.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/matrices/dttl_tax_cfc_regimes_essentials.pdf), [dostęp na dzień: 17.12.2012].

antyabuzyjnych w walce z unikaniem opodatkowania w niektórych państwach uznaje się za niewielką<sup>127</sup>. Uzasadnia to stwierdzenie, że w celu skutecznego zwalczania zjawiska unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ potrzebne są precyzyjne przepisy dotyczące *stricte* walki z tym mechanizmem unikania opodatkowania. Ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania, ze względu na swój ogólny charakter, może nie mieć zastosowania do tego typu struktur optymalizacyjnych lub jej zastosowanie może stanowić nieskuteczną formę walki z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ.

## ARTYKUŁ 199A ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

Polski ustawodawca wprowadził art. 199a do Ordynacji podatkowej niejako w miejsce usuniętej na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego ogólnej klauzuli antyabuzywnej, co sugeruje między innymi to, że w art. 199a § 1 i 2 jest powtórzona treść art. 24a Ordynacji podatkowej<sup>128</sup>. Mimo podobieństwa art. 199a Ordynacji podatkowej do ogólnej klauzuli antyabuzywnej przepis ten nie może zostać uznany za ogólną klauzulę antyabuzywną<sup>129</sup>. Wynika to z tego, że jest to przepis wyłącznie proceduralny, którego zastosowanie nie zmienia skutków podatkowych czynności prawnych podjętych wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Zatem kwalifikacja art. 199a Ordynacji podatkowej jako ogólnej normy skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania może nie być taka oczywista, a nawet można argumentować, że ten przepis prawny nie stanowi takiej normy<sup>130</sup>. Niemniej jednak ze względu na ogólny charakter art. 199a Ordynacji podatkowej mogący mieć zastosowanie do praktyk unikania opodatkowania oraz na to, że w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje obecnie ogólna klauzula antyabuzywna, warto omówić wskazany przepis prawny w odniesieniu do jego potencjalnej skuteczności w zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ.

Artykuł 199a Ordynacji podatkowej obowiązuje od 1 września 2005 r., jednak ze względu na to, że jest to przepis proceduralny, miał on również zastosowanie w postępowaniach

---

<sup>127</sup> Skuteczność klauzuli antyabuzywnej w walce z unikaniem opodatkowania jest podważana zwłaszcza w Niemczech i Austrii, zob. F. Zimmer, *General Report - Subject I. Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 87a, IFA Congress, Oslo 2002, s. 38.

<sup>128</sup> Art. 199a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej przez art. 1 pkt 76 ustawy z dnia 30 czerwca 2005, *Dz.U. z 2005 r., Nr 143, poz. 1199* zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 września 2005 r.

<sup>129</sup> Por. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *History of the GAAR. Poland – National Report*, [w:] K.B. Brown (red.), *A Comparative Look At Regulation Of Corporate Tax Avoidance*, Springer, Washington DC 2012, s. 274.

<sup>130</sup> Por. A. Zalański, *National Report – Poland*, [w:] *Tax Treaties and Tax Avoidance: Applications of Anti-Avoidance Provisions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a, IFA Congress, Rzym 2010, s. 635.

dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tego przepisu w życie, czyli przed 1 września 2005 r.<sup>131</sup>. Zgodnie z art. 199a § 1 „organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności”<sup>132</sup>. *Prima facie* treść powyższego przepisu nawiązuje do treści przepisu art. 65 § 2 kodeksu cywilnego stanowiącego, że „w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu”<sup>133</sup>. Wynika z tego, że oba powyższe przepisy prawne wyrażają tę samą zasadę; mianowicie, o treści czynności prawnej powinien przesądzać także zgodny zamiar stron i cel tej czynności, a nie wyłącznie jej dosłowne brzmienie.

Z kolei przepis art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że „jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej”. Również w przypadku treści powyższego przepisu Ordynacji podatkowej można doszukać się podobieństwa do przepisu znajdującego się w kodeksie cywilnym. Mianowicie zdanie drugie art. 83 § 1 kodeksu cywilnego stanowi, że „jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności”. Z dyspozycji przepisu art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że – na gruncie prawa podatkowego – skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. W tej mierze może pojawić się problem ustalenia przez organy podatkowe okoliczności potwierdzających dokonanie czynności pozornej, w celu ukrycia innej czynności prawnej, oraz ustalenie treści czynności ukrytej. Zarówno w przypadku art. 199a § 1 jak i art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej strony stosunku podatkowoprawnego będą przedstawiać w toku postępowania podatkowego dowody zgodne z dosłowną treścią zawartej umowy. Oznacza to, że ustalenie istnienia i treści ukrytej czynności prawnej wymaga od organów podatkowych odwołania się do sposobu wykonania umowy oraz okoliczności towarzyszących jej wykonaniu<sup>134</sup>.

<sup>131</sup> Zob. H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej*, Prawo i Podatki 2007, nr 12, s. 20. Na proceduralny charakter tego przepisu wskazuje to, że został wprowadzony do działu IV „Postępowanie podatkowe”, rozdziału 11 Ordynacji podatkowej zatytułowanego „Dowody”.

<sup>132</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, Dz. U. z dnia 14 stycznia 2005 r. Nr 8, poz. 60.

<sup>133</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks Cywilny, Dz. U. z dnia 18 maja 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.

<sup>134</sup> Dotyczy to w szczególności ukrytych świadczeń pieniężnych lub innych transferów majątkowych. Ponadto, redakcja art. 199a Ordynacji podatkowej sugeruje, że organy podatkowe uprawnione są do samodzielnego ustalenia czy dokonana została ukryta czynność prawna, zob. A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, op. cit., s. 21.

W art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej wskazano, że „[j]eżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

W tym przepisie prawnym ustawodawca nałożył na organy podatkowe obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego nadal wynikają wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Tym samym uznać należy, że art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej ma charakter gwarancyjny, co oznacza, że jego zastosowanie skutkuje przekazaniem orzekania o spornych, kontrowersyjnych kwestiach cywilnoprawnych między podatnikami a organami podatkowymi sądowi powszechnemu<sup>135</sup>. Wynika z tego, że wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego, powinno być traktowane jako szczególny rodzaj pytania prejudycjalnego, ponieważ celem tego wystąpienia jest rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Sąd powszechny musi uprzednio rozstrzygnąć kwestię prejudycjalną, warunkującą ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ podatkowy. W praktyce, przepis art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej jest stosowany głównie w przypadkach nieważności czynności prawnych, których to nieważność uzależniona jest od ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa<sup>136</sup>.

Wprowadzenie przez ustawodawcę art. 199a do Ordynacji podatkowej do polskiego systemu prawa podatkowego nie zostało ocenione pozytywnie przez przedstawicieli nauki prawa z kilku zasadniczych powodów. Po pierwsze w art. 199a Ordynacji podatkowej powtórzone zostały regulacje prawne dotyczące wykładni oświadczeń woli zawarte w kodeksie cywilnym, co należy uznać za *superfluum* ustawowe, gdyż przepisy kodeksu cywilnego, jako źródło prawa powszechnie obowiązującego, są wiążące również w stosunku do władz skarbowych podczas ustalania stanu faktycznego niezbędnego dla oceny jego

<sup>135</sup> Przy czym sądy powszechne nie badają czynności podatnika z punktu widzenia nadużycia przepisów prawa podatkowego, zob. H. Filipczak, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 19.

<sup>136</sup> Zob. D. Łukawska, *Art. 189<sup>1</sup> KPC. Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199 a § 3 Ordynacji podatkowej*, Prawo i Podatki 2008, nr 6, s. 25.

prawopodatkowych konsekwencji<sup>137</sup>. Po drugie w analizowanym przepisie prawnym nie ma sformułowanych szczególnych reguł wykładni, którymi powinien kierować się organ podatkowy ustalający treść czynności prawnej. Może to prowadzić do pogorszenia sytuacji podatnika, ponieważ unikanie opodatkowania nie będzie zwalczane wprost, lecz pośrednio w ramach przepisów dotyczących czynności pozornych<sup>138</sup>. Przedstawiciele nauki prawa podatkowego stwierdzali również, że art. 199a Ordynacji podatkowej może być wykorzystywany przez organy podatkowe do oceny konsekwencji podatkowych z czynności innych niż te, których dokonał podatnik<sup>139</sup>. W konsekwencji wprowadzenie przepisu art. 199a do Ordynacji podatkowej oceniano jako obejście wymogów postanowionych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku derogującym art. 24b Ordynacji podatkowej<sup>140</sup>. Między innymi ze wskazanych powyżej powodów Rzecznik Praw Obywatelskich w dniu 23 listopada 2005 r. skierował do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o stwierdzenie, czy art. 199 § 3 Ordynacji podatkowej jest sprzeczny z zasadami przyzwoitej legislacji konstytuującej zaufanie obywateli wobec państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) oraz z zasadą wolności działalności gospodarczej, wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa (art. 22 Konstytucji)<sup>141</sup>. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. rozstrzygającym wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich nie podzielił jego zastrzeżeń wobec treści art. art. 199 § 3 Ordynacji podatkowej stwierdzając, że przepis ten jest zgodny z art. 2 oraz 22 Konstytucji<sup>142</sup>. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „zaskarżone przepisy nie dotyczą w ogóle treści stosunków cywilnoprawnych ani praw podmiotowych prywatnych. Przepisy te w żaden sposób nie ograniczają autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, ani też nie wiążą żadnych konsekwencji

<sup>137</sup> Zob. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2003, s.46-48; Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, wyd. TNOiK, Toruń 2007, s. 329-349.

<sup>138</sup> Zob. C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego. Głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy 2006, s. 5.

<sup>139</sup> W szczególności zachodziła obawa stosowania tego przepisu jako narzędzia umożliwiającego organom podatkowym arbitralne decydowanie o tym, która czynność dokonana przez podatnika wywołuje konsekwencje podatkowe: czy ta rzeczywiście przez niego dokonana, czy też ta, którą organy podatkowe uznają za bardziej odpowiednią w świetle zaistniałych okoliczności.

<sup>140</sup> Zob. T. Nowak, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 12 (załącznik), s. 11–15; M. Świerszcz, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2006 r. (K 53/05)*, POP 2007, nr 1, s. 19 i nast.

<sup>141</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że "art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej (...) daje organom podatkowym nie tylko prawo badania zamiaru stron i celu umowy oraz ustalania treści faktycznej czynności prawnej, ale również, w sytuacji *zaistnienia wątpliwości*, podejmowania czynności zmierzających do badania istoty zawiązanego stosunku prawnego lub jego braku, choćby stan ten nie naruszał prawa", zob. wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 23 listopada 2005 r. do Trybunału Konstytucyjnego, sygn.. RPO-508405-VI/05/BP-Z, dostępny na oficjalnej stronie internetowej Rzecznika Praw Obywatelskich: [www.brpo.gov.pl](http://www.brpo.gov.pl)

<sup>142</sup> Sygn. akt: K 53/05, OTK 2006, nr 6a, poz. 66.



materialnoprawnych z treścią tych stosunków. W szczególności wymienione przepisy nie mogą stanowić podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne podmiotów prawa. Z tego względu zgodność zaskarżonych przepisów z zasadą wolności działalności gospodarczej nie powinna budzić wątpliwości”<sup>143</sup>. Istotnym było także stwierdzenie Trybunału Konstytucyjnego, że „[o]kreślone zagadnienia z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych, mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zostały – w razie zaistnienia wątpliwości w tym zakresie – wyłączone spod kompetencji organów administracji publicznej i powierzone sądom powszechnym, a więc organom niezawisłym i posiadającym odpowiednią wiedzę w wymienionych gałęziach prawa. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych stanowi istotny czynnik, który sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień z tych gałęzi prawa. Jednocześnie ustawa zapewnia jednostce i innym podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania”. Wyrok ten został skrytykowany przez niektórych autorów<sup>144</sup>, jednak niezależnie od tej krytyki, należy stwierdzić, że przepis art. 199a Ordynacji podatkowej mieści się w normatywnych granicach ukształtowanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. dotyczącego zgodności art. 24b Ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Tym samym, w systemie polskiego prawa podatkowego nie istnieje norma prawna, która przyznawałaby organom podatkowym kompetencje do kwestionowania skuteczności szeroko rozumianych czynności prawnych, których wyłącznym lub dominującym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych<sup>145</sup>.

Obowiązywanie przepisu art. 199a Ordynacji podatkowej nie zmienia faktu, że obecnie w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania. Oznacza to, że każda czynność dokonana przez podatnika zgodnie z prawem, niebędąca czynnością pozorną, nawet jeśli prowadzi do redukcji obciążenia podatkowego, musi być respektowana przez organy podatkowe i pozostaje skuteczna również na gruncie prawa podatkowego<sup>146</sup>. W szczególności, przepis art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej nie może mieć

<sup>143</sup> Z uzasadnienia do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2006 r., s. 14 i 16.

<sup>144</sup> Zob. A. Gąsowska, *Wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p. – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 133; R. Zelwianiński, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2006, nr 9, s. 49 i nast.

<sup>145</sup> Zob. E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 2006, nr 10, s. 29.

<sup>146</sup> Zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art.199(a) ustawy - Ordynacja podatkowa* [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, M. Popławski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie IV, wyd.

zastosowania w przypadku unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, ponieważ struktury optymalizacyjne obejmujące KSZ oraz transfer dochodu do KSZ nie stanowią czynności pozornych i wynikają z czynności prawnych odpowiednio udokumentowanych i zgodnych z wymogami prawa spółek handlowych i prawa podatkowego. W praktyce trudno wyobrazić sobie sytuację, w której treść umów konstytuujących KSZ będzie inna od zamiaru stron tych umów oraz w celu założenia i funkcjonowania KSZ będą dokonywane czynności pozorne<sup>147</sup>. Tym samym w hipotezie normy art. 199a §1 i 2 Ordynacji podatkowej nie zawierają się zdarzenia dotyczące unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Ponadto, możliwość zastosowania przepisu art. 199a § 3 w odniesieniu do unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest znacznie ograniczona ze względu na to, że w przypadku tego typu unikania opodatkowania występuje element związany z obcą jurysdykcją prawną – drugą stroną czynności prawnych dokonywanych przez polskich podatników jest KSZ, a więc podmiot prawa podlegający pod inną niż Polska jurysdykcję prawną. W związku z tym kognicja polskich sądów cywilnych jest w takim przypadku ograniczona i wynika z właściwych przepisów prawa prywatnego międzynarodowego mających zastosowanie *ad casum*. Najczęściej polski podatnik będzie dokonywał czynności prawnych z KSZ w postaci różnego rodzaju umów, a tego typu czynności prawne, co do zasady, podlegają przepisom prawa, a w konsekwencji i kognicji sądów państwa wybranego przez strony umowy (zasada wyboru prawa przez strony umowy)<sup>148</sup>. Zatem wyłącznie jeśli polscy podatnicy będący udziałowcami KSZ wspólnie z KSZ określą, że prawem właściwym dla oceny skutków prawnych umowy zawartej z KSZ jest prawo polskie lub rodzaj czynności prawnej dokonanej między tymi podmiotami będzie podlegał polskiej jurysdykcji (na przykład sprzedaż nieruchomości położonej na terytorium Polski), będzie istniała możliwość zastosowania art. 199a § 3 w odniesieniu do czynności prawnych dokonywanych przez polskich podatników z KSZ. Warto tu zauważyć, że do tej pory polskie sądy powszechne nie wydały

---

Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, wersja elektroniczna LEX, nr 100385; M. Tkaczyk, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 12, s. 17.

<sup>147</sup> Teoretycznie mogą wystąpić incydentalne przypadki, w których może mieć zastosowanie art. 199a § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do transakcji dokonywanych przy wykorzystaniu KSZ, jednak nie zmienia to konkluzji, że przepis ten nie jest skutecznym środkiem walki z tego typu unikaniem opodatkowania.

<sup>148</sup> Zob. ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe, Dz. U. z dnia 15 kwietnia 2011, Nr 80, poz. 432 w zw. z art. 3 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I), Dz. Urz. UE L 177/6 z dnia 4 lipca 2008 r.; W literaturze zob. M. Pazdan, *Materialnoprawne wskazanie a kolizyjnoprawny wybór prawa*, Problemy Prawne Handlu Zagranicznego 1995, t. 18, s. 109i nast.; Por. O. Lando, *The Rome I Regulation*, Common Market Law Review 2008, nr 6, s. 1687 i nast.

SKUTECZNOŚĆ POLSKICH OGÓLNYCH NORM PODATKOWOPRAWNYCH  
JAKO NARZĘDZI POTENCJALNIE SŁUŻĄCYCH ZWALCZANIU UNIKANIA  
OPODATKOWANIA PRZEZ WYKORZYSTANIE KONTROLOWANYCH SPÓŁEK  
ZAGRANICZNYCH

wyroku na podstawie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w sytuacjach, w których zastosowanie miały przepisy prawa prywatnego międzynarodowego<sup>149</sup>.

OGÓLNE NORMY PRAWNE SKIEROWANE PRZECIWKO UNIKANIU  
OPODATKOWANIA OBOWIĄZUJĄCE W UMOWACH O UPO RATYFIKOWANYCH  
PRZEZ POLSKĘ

---

Mimo tego, że Polska jest stroną wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (dalej jako: „umowy o UPO”)<sup>150</sup> ogólna norma prawna skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje się wyłącznie w umowie o UPO zawartej przez Polskę z Izraelem<sup>151</sup> oraz z Luksemburgiem<sup>152</sup>.

Zgodnie z art. 25 ust. 2 lit. a) polsko-izraelskiej umowy o UPO, państwa-strony tej umowy w drodze wzajemnego porozumienia mogą odmówić korzystania z dobrodziejstw umowy o UPO którejkolwiek osobie lub w odniesieniu do wszelkich transakcji, jeżeli ich zdaniem uzyskanie w konkretnej okoliczności prawa do korzyści stanowiłoby nadużycie umowy. Do tej pory jednak przepis ten nie został zastosowany<sup>153</sup>, co może być spowodowane tym, że polscy podatnicy, co do zasady, nie tworzą struktur obejmujących terytorium Izraela w celu unikania opodatkowania,

---

<sup>149</sup> Por. A. Zalaśiński, *National Report – Poland*, op. cit., s. 645.

<sup>150</sup> Zob. wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu aktualny na dzień 31 maja 2012, dostępny na oficjalnej stronie internetowej Ministerstwa Finansów [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl). Polska, co do zasady, nie zawiera „pełnych” umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z klasycznymi „rajami podatkowymi”, co może być uzasadnione tym, że w tych jurysdykcjach generalnie nie występuje opodatkowanie dochodu lub majątku, więc nie występuje również podwójne opodatkowanie dochodu lub majątku, a w konsekwencji potrzeba jego unikania, dla której głównie zawierane są umowy o UPO. Niemniej jednak Polska zawarła protokoły dotyczące wymiany informacji podatkowych w marcu oraz grudniu 2011 r. z: Wyspą Man, Jersey oraz Guernsey. Przy czym do tej pory wszedł w życie jedynie protokół zawarty z Wyspą Man: do spraw o przestępstwa podatkowe od 27 listopada 2011 roku, natomiast do wszelkich innych spraw od 1 stycznia 2012 roku, Dz. U. 2011, Nr 283, poz. 1665. W związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej i związanym z tym przyjęciem tzw. Dyrektywy odsetkowej (Dyrektywa Rady 2003/48) Polska zawarła także umowy w formie wymiany listów dotyczących opodatkowania dochodów z oszczędności z następującymi jurysdykcjami: Anguilla, Aruba, Antyle Holenderskie, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Guernsey, Jersey, Kajmany, Montserrat, Turks i Caicos, Wyspa Man, zob. J. Fiszer, *Unijne umowy o podatku od odsetek*, *Gazeta Prawna*, nr 105 (1470) z dnia 1 czerwca 2005 r., s. 7.

<sup>151</sup> Zob. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie dnia 22 maja 1991 r., Dz. U. 1992, nr 28, poz. 124.

<sup>152</sup> Zob. art. 29 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., Dz.U.1996, nr 110, poz. 527. Przepis ten został wprowadzony do umowy o UPO między Polską z Luksemburgiem w drodze zawarcia Protokołu z dnia 7 czerwca 2012 r., którego treść wejdzie w życie po ratyfikowaniu go przez parlamenty obu państw.

<sup>153</sup> Por. A. Zalaśiński, *National Report – Poland*, op. cit., s. 648.

jak również praktycznymi trudnościami w zastosowaniu omawianego przepisu. Jego zastosowanie wymaga bowiem wzajemnego porozumienia właściwych władz polskich i izraelskich na szczeblu rządowym, co pociąga za sobą uruchomienie formalnej oraz czasochłonnej procedury.

Natomiast zgodnie z art. 29 polsko-luksemburskiej umowy o UPO, korzyści podatkowe wynikające tej umowy o UPO nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (*artificial arrangement*). Jednak w umowie o UPO między Polską a Luksemburgiem pojęcie sztucznej struktury nie zostało zdefiniowane i nie występuje ono również w praktyce polskiego prawa podatkowego. Ze względu na językowe podobieństwo sformułowania sztuczna struktura (*artificial arrangement*) z koncepcją czysto sztucznej struktury (*wholly artificial arrangements*) w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wydaje się, że orzecznictwo to może być użyteczne dla zdefiniowania pojęcia sztucznej struktury występującego na gruncie umowy o UPO zawartej między Polską a Luksemburgiem. W wyroku wydanym przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes*, w którym rozstrzygnięto kwestie zgodności z prawem unijnym brytyjskich przepisów dotyczących KSZ, Trybunał stwierdził, że ustalenie istnienia czysto sztucznej struktury musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia zagranicznej spółki, w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, czysto sztuczna struktura odpowiada fikcyjnemu zakładowi, co ma miejsce w szczególności w przypadku spółki zależnej o charakterze „spółki adresowej” lub „firmy-krzak”<sup>154</sup>. W konsekwencji, nawet struktury holdingowe, które są tworzone przede wszystkim w celu unikania opodatkowania, nie są strukturami czysto sztucznymi w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jeżeli poszczególne elementy składające się na całość struktury holdingowej wykonują rzeczywistą działalność gospodarczą<sup>155</sup>. Biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wydaje się, że art. 29 polsko-luksemburskiej umowy o UPO nie

<sup>154</sup> Zob. pkt 67 i 68 wyroku w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes*, ECR 2006, s. I-7995. Wyrok ten dotyczył zgodności z prawem unijnym brytyjskich przepisów dotyczących KSZ, ale analogiczne tezy zostały podniesione przez Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do innych niż przepisy dotyczące walki z unikaniem opodatkowania obowiązujących w ustawodawstwie krajowym Państw Członkowskich w sprawach: z dnia 16 lipca 1998 r., C-264/96, *ICI*, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 12 grudnia 2002 r., C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, Rec. s. I-11779, pkt 37; z dnia 11 marca 2004 r., C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Rec. s. I-2409, pkt 50 oraz z dnia 13 grudnia 2005 r., C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. str. I-10837, pkt 57.

<sup>155</sup> A. Zalaśiński, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, EPS 2007, nr 1, s. 44.

powinien mieć zastosowania do struktur obejmujących KSZ. Niemniej jednak ze względu na to, że prawo unijne i międzynarodowe prawo podatkowe należą do różnych reżimów prawnych, możliwość zastosowania orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła prawa w odniesieniu do interpretowania przepisów umów o UPO jest kwestią dyskusyjną i wymaga głębszej analizy<sup>156</sup>. Zatem w celu zdefiniowania pojęcia sztucznej struktury zawartej w umowie o

---

<sup>156</sup> Na temat wzajemnych relacji między prawem unijnym a przepisami umów o UPO, których stronami są państwa członkowskie oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie, zob. P. Selera, *Kolizja norm międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, [w:] *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex 2010, wersja elektroniczna Lex Omega, nr 118234.

Autor niniejszego artykułu uważa, że podczas interpretacji przepisów umów o UPO, których stroną jest przynajmniej jedno państwo członkowskie, należy brać pod uwagę orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości jako źródło prawa unijnego mającego prymat nad prawem krajowym, w tym międzynarodowym prawem podatkowym w postaci Umów o UPO. Dotyczy to w szczególności występowania wątpliwości, co do zgodności przepisów umów o UPO, których stroną jest przynajmniej jedno państwo członkowskie, z prawem unijnym. Przemawia za tym to, że główny cel Unii Europejskiej oraz główny cel umów o UPO wzorowanych na MK OECD jest w ogólności zbieżny (państwa członkowskie zawierają umowy o UPO w oparciu o treść MK OECD). Otóż, zgodnie z art. 26 ust. 1 i 2 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 30 marca 2010 r., C 83/47: „Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Traktatów. Rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału; zgodnie z postanowieniami Traktatów”. Natomiast zgodnie z paragrafem 7 Komentarza do art. 1 MK OECD: “[g]łównym celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wspieranie (promocja) wymiany towarów i usług oraz przepływu kapitału i osób poprzez eliminację międzynarodowego podwójnego opodatkowania” (tłum. własne), (*The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons*).

Powyższy wniosek potwierdza również zasada lojalności zawarta w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 30 marca 2010 r., C 83/18 oraz samo orzecznictwo Trybunału, które ma dla państw członkowskich charakter wiążący. W szczególności, w wyroku w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zithopiia* Trybunał stwierdził, że „prawa gwarantowane przedsiębiorcom przez (...) dyrektywę są bezwarunkowe i państwa członkowskie nie mogą czynić od nich odstępstw poprzez zawieranie porozumień [na przykład umów o UPO] z innym państwem członkowskim”, zob. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zithopiia AE p. Elliniko Dimosio*, LEX nr 83343, ECR 2001, s. I-06797.

Ponadto, nawet w zakresie, w którym Unia Europejska nie posiada kompetencji (na przykład podatki bezpośrednie), a państwa członkowskie posiadają swobodę w zawieraniu umów międzynarodowych, w tym umów o UPO, umowy te muszą być zgodne z prawem pierwotnym (swobody traktatowe). Innymi słowy, państwa członkowskie poprzez zawieranie umów o UPO nie mogą uchylać się od obowiązków wynikających z unijnego prawa pierwotnego, w szczególności w odniesieniu do fundamentalnych swobód. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie *Avoir Fiscal* stwierdził, że „prawa gwarantowane przez traktat [tutaj swoboda przedsiębiorczości] są bezwarunkowe i państwa członkowskie nie są upoważnione do czynienia od nich wyjątków w drodze zawieranych umów z innym państwem członkowskim [na przykład umów o UPO]”, zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 *Commission of the European Communities v. the French Republic (Avoir Fiscal)*, ECR 1986, s. 00273.

Biorąc powyższe pod uwagę uznać należy, że przynależność prawa unijnego i międzynarodowe prawo podatkowego do dwóch różnych reżimów prawnych nie zmienia faktu, że uzasadnione jest zastosowanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła prawa w odniesieniu do interpretowania przepisów umów o UPO. Nawet jeśli cel TFUE (prawa unijnego) i umów o UPO wzorowanych na MK OECD (międzynarodowego prawa podatkowego) nie jest identyczny lub tożsamy, to jest na tyle zbieżny i zmierza do tego samego rezultatu - wspieranie międzynarodowego handlu, że nie można twierdzić, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie powinno stanowić źródła prawa podczas interpretacji przepisów Umów o UPO przez stronę takiej umowy będącej państwem członkowskim. Przeciwna teza pozwoliłaby państwom



UPO między Polską a Luksemburgiem oraz skuteczności stosowania klauzuli z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ należy poczekać do momentu, w którym polskie organy podatkowe zaczną stosować omawiany przepis w praktyce. Przy czym również w tym przypadku będą one zobowiązane do wzięcia pod uwagę ograniczeń w stosowaniu tego przepisu, które zostały wskazane we wcześniej opisanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>157</sup>.

W tym miejscu warto wskazać, że głównym powodem bardzo niewielkiej ilości ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w umowach o UPO ratyfikowanych przez Polskę, jest wcześniej opisany wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczący niezgodności wcześniej obowiązującej klauzuli antyabuzywnej z konstytucyjnymi zasadami zaufania do państwa i stanowionego prawa<sup>158</sup>. W związku z tym, że ten wyrok ustanowił niezwykle trudne do osiągnięcia warunki dla ustawodawcy, których spełnienie umożliwiłoby wprowadzenie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania, a przepisy umów o UPO stanowią niejako nadbudowę krajowego prawa podatkowego, będąc po ich ratyfikacji częścią krajowego prawa podatkowego, Polska, co do zasady nie inicjuje wprowadzania tego typu postanowień do umów o UPO podczas procesu negocjowania ich treści.

## 5. PODSUMOWANIE

---

We współczesnej gospodarce zachodzą coraz bardziej dynamiczne zmiany, których tendencją jest między innymi znikanie granic prawnych i ekonomicznych w odniesieniu do możliwości realizacji międzynarodowych inwestycji. W zależności od środków finansowych, którymi dysponuje dany podatnik, może on w niemalże nieograniczony sposób kształtować formę i lokalizację prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z różnicami w wysokości opodatkowania dochodów spółek oraz zakresu przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, podatnicy najczęściej dążą do realizacji inwestycji za pośrednictwem spółek zlokalizowanych w państwach i terytoriach umożliwiających znaczną redukcję obciążeń podatkowych. W konsekwencji, częstą praktyką podatników jest zakładanie spółek w

---

członkowskim na zawieranie Umów o UPO w celu niewywiązywania się z obowiązków wynikających z prawa unijnego, w tym z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.

<sup>157</sup> Zob. wcześniej s. 11.

<sup>158</sup> Zob. wcześniej s. 11; Por. A. Zalański, *National Report – Poland*, op. cit., s. 647.

preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, za pośrednictwem których realizuje się określone inwestycje. W efekcie powstaje coraz więcej międzynarodowych struktur optymalizacyjnych, które stanowią dla podatników narzędzie unikania opodatkowania. Głównym celem podatników jest bowiem wytransferowanie dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie ich rezydencji do spółek zlokalizowanych w państwach lub na terytoriach, gdzie stosowane są minimalne stawki podatkowe w podatkach dochodowych lub opodatkowanie w tym zakresie nie występuje. Rezultatem omawianych działań jest „ucieczka dochodu” podlegającego opodatkowaniu z państwa rezydencji udziałowców zagranicznych spółek; *ergo* erozja wpływów podatkowych w tych państwach oraz nierówność opodatkowania w układzie wertykalnym (naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej). W związku z tym, uzasadnione jest to, że państwa rezydencji udziałowców unikających opodatkowania przez wykorzystanie KSZ podejmują właściwe działania mające na celu zwalczanie lub przynajmniej ograniczanie rozwoju tego zjawiska. Środki prawne, które pozwalają uzyskać ten cel, nazywane są ustawodawstwem dotyczącym kontrolowanych spółek zagranicznych – przepisy dotyczące KSZ (*CFC rules*), które obecnie obowiązują w systemie prawa podatkowego 28 państw z całego świata. W tym kontekście warto zauważyć, że 7 września 2012 roku grupa posłów RP zgłosiła projekt ustawy, który w ramach większego pakietu przepisów mających na celu „uszczelnienie” krajowego systemu prawa podatkowego zawierał propozycje wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>159</sup>. Propozycja wprowadzenia przepisów dotyczących KSZ nie pozbawia aktualności problemu omawianego w niniejszym artykule, gdyż analiza skuteczności obecnie obowiązujących norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w walce z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ jest istotna i aktualna niezależnie od tego, czy przepisy dotyczące KSZ obowiązują na dzień analizy tego zagadnienia, czy też nie obowiązują, ale planuje się ich wprowadzenie, lub wreszcie nie obowiązują i nie planuje się ich wprowadzenia. Taka konstatacja wynika z tego, że zasadność wprowadzenia przepisów dotyczących opodatkowania dochodu KSZ w każdym z trzech wskazanych wariantów wymaga odpowiedniego zbadania; mianowicie: (i) jeśli przepisy te obowiązują, istotne jest wskazanie czy słuszne było ich wprowadzenie, (ii) jeśli nie obowiązują, ale planuje się ich wprowadzenia,

---

<sup>159</sup> Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania przez podatników opodatkowania w kraju rezydencji poprzez kierowanie dochodu do jednostek zależnych, mających siedzibę w krajach, gdzie poziom opodatkowania jest niższy, druk sejmowy nr 879. Projekt dostępny na oficjalnej stronie internetowej Sejmu pod następującym adresem internetowym: <http://sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=879>, [dostęp online na dzień: 11.12.2012]. Przedmiotowy projekt 15 listopada 2012 skierowano do I czytania na posiedzeniu Sejmu.

istotne jest wskazanie, czy planowanie ich wprowadzenia ma odpowiednie uzasadnienie prawne, ekonomiczne oraz społeczne, (iii) jeśli nie obowiązują i nie planuje się ich wprowadzenia, istotne jest wskazanie czy taki stan prawny jest właściwy. W konsekwencji, niniejszy artykuł jest aktualny i relewantny w odniesieniu do każdego ze wskazanych wcześniej wariantów. Jest to uzasadnione tym, że hipotetyczna skuteczność obecnie obowiązujących norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania w walce z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ pozbawiłaby zasadności wprowadzenia odrębnych przepisów walki z tym zjawiskiem. Z analizy krajowych ogólnych norm prawnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania wynika jednak, że hipoteza ta nie jest prawdziwa, ponieważ normy te nie są one odpowiednimi środkami prawnymi pozwalającymi na skuteczną walkę z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Zatem omawiane normy prawne nie umożliwiają pozbawienia udziałowców KSZ głównej korzyści unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ, jaką jest odroczenie zapłaty podatku. Analogiczny wniosek można wysnuć w odniesieniu do dalej idącej korzyści wykorzystania KSZ, jaką jest całkowite wyłączenie z opodatkowania w Polsce dochodów, które zostały wytransferowane przez polskich podatników do KSZ<sup>160</sup>. Taka sytuacja nastąpi, gdy z umowy o UPO między państwem rezydencji polskiego podatnika a państwem rezydencji KSZ będzie wynikać, że dochody wypłacane przez KSZ do jej polskich podatników są wyłączone z opodatkowania w Polsce – podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji KSZ lub w odniesieniu do tych dochodów w Polsce stosowana jest metoda unikania podwójnego opodatkowania w postaci wyłączenia od opodatkowania (ang. *exemption method*)<sup>161</sup>. Jeżeli w państwie źródła (rezydencja KSZ) dochody te nie są opodatkowane lub są opodatkowane na minimalnym poziomie, polscy podatnicy ostatecznie unikną opodatkowania. Reasumując, obecnie w polskim prawie podatkowym nie obowiązują ogólne normy prawne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, a te, które potencjalnie mogłyby zostać za takie uznane (art. 199a Ordynacji podatkowej), nie pozwalają na skuteczną walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ. Co więcej, wydaje się, że nawet wprowadzenie ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania do

---

<sup>160</sup> Na przykład mechanizm unikania opodatkowania przez polskich podatników z wykorzystaniem KSZ na Cyprze i na Słowacji, którego neutralność podatkową w Polsce potwierdzają między innymi następujące indywidualne interpretacje podatkowe: z dnia 26 maja 2011 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPB5/423-339/11-2/AJ; z dnia 14 lutego 2012 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPB3/423-973/11-4/MS. Interpretacje dostępne na oficjalnej stronie internetowej Ministerstwa Finansów, <http://sip.mf.gov.pl>.

<sup>161</sup> Na marginesie warto zauważyć, że brak możliwości pozbawienia udziałowców KSZ korzyści podatkowych zarówno w postaci odroczenia zapłaty podatku w Polsce, jak i braku opodatkowania w Polsce dochodów transferowanych przez KSZ wynika z tego, że w obu tych przypadkach Polska nie ma prawa do wykonywania władztwa podatkowego.

polskiego prawa podatkowego nie pozwoli na skuteczne zwalczanie tego zjawiska, gdyż do tego celu potrzebne są precyzyjne przepisy niejako specjalnie dopasowane do tego rodzaju mechanizmu unikania opodatkowania. Potwierdza to analiza komparatystyczna, z której wynika, że wprowadzenie przepisów dotyczących KSZ (ang. *CFC rules*) było konieczne nawet w państwach posiadających ogólne skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania w prawie stanowionym (na przykład Niemcy, Szwecja) lub w drodze orzecznictwa sądowego (na przykład Wielka Brytania lub Norwegia). Głównym powodem takiego stanu rzeczy może być to, że w przypadku ogólnych klauzul skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania ciężar udowodnienia podatnikom unikania opodatkowania spoczywa, co do zasady, na organach podatkowych<sup>162</sup>, natomiast w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy dotyczące KSZ, to podatnicy są zobowiązani do udowodnienia tego, że ich działania nie stanowią określonego w tych przepisach mechanizmu unikania opodatkowania, na przykład poprzez dostarczenie organom podatkowym wiarygodnych dowodów na to, że KSZ prowadzi autentyczną działalność gospodarczą w państwie jej rezydencji<sup>163</sup>. Biorąc pod uwagę wysoki poziom skomplikowania struktur obejmujących KSZ oraz lokalizację KSZ w innych jurysdykcjach podatkowych, z którymi nie istnieje prawna lub mimo istnienia takowej nie istnieje faktyczna możliwość uzyskania wiarygodnych informacji podatkowych dotyczących KSZ przez polskie organy podatkowe, potencjalne zwalczanie unikania opodatkowania przez wykorzystanie KSZ za pomocą ogólnych norm prawnych wydaje się mało efektywne.

---

<sup>162</sup> Zob. w odniesieniu do niemieckiej klauzuli antyabuzywnej: W. Kessler, R. Eicke, *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'*, op. cit., s. 152.

<sup>163</sup> Zob. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, Studies on Foreign Source Income, Paryż 1996, s. 106; G. Maisto, P. Pistone, *A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) – Part 1*, European Taxation 2008, October, s. 511.

---

# ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

---

IRENEUSZ NOWAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi wprowadzające .....	61
2. Zwolnienie podatkowe jako element konstrukcyjny podatku .....	61
3. Cel wprowadzenia zwolnienia z art. 4a u.p.s.d.....	66
4. Zwolnienie z art. 4a u.p.s.d. – wątpliwości intertemporalne.....	67
5. Podmiotowy zakres zwolnienia z art. 4a u.p.s.d.....	71
6. Przedmiotowy zakres zwolnienia z art. 4a u.p.s.d.....	74
7. Przesłanki nabycia i utraty zwolnienia – uwagi ogólne .....	77
8. Zgłoszenie nabycia własności rzeczy i praw majątkowych.....	79
9. Termin zgłoszenie nabycia własności rzeczy i praw majątkowych jako termin o charakterze materialnoprawnym.....	82
10. Wyjątek od art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.....	88
11. Nabycie środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy .....	90
12. Podsumowanie .....	96

---

\* Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego



## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

Z dniem 1 stycznia 2007 r. zaczął obowiązywać art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>164</sup>, w którym uregulowane jest zwolnienie podatkowe dla osób najbliższych tj. małżonka, wstępnych, zstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochy. Biorąc pod uwagę ponad 5-letni okres funkcjonowania tego przepisu, warto poddać analizie problemy, jakie wyłoniły się na tle obowiązywania tego zwolnienia.

W opracowaniu zostanie w szczególności zaprezentowane, jakie poglądy w zakresie wykładni art. 4a u.p.s.d. formułowały organy podatkowe, sądy i przedstawiciele doktryny. Aby poglądy te poddać analizie, należy w pierwszym rzędzie wskazać na właściwe rozumienie i rozróżnianie elementów konstrukcyjnych podatku, w szczególności zwolnień i ulg podatkowych, które - jak to zostanie niżej wykazane - nie stanowią przywilejów podatkowych, które należy interpretować **w sposób ścisły**. **W opracowaniu ponadto omówiono** cel wprowadzenia zwolnienia podatkowego z art. 4a u.p.s.d., jego podmiotowy i przedmiotowy zakres, wątpliwości intertemporalne oraz przesłanki nabycia i utraty zwolnienia.

## 2. ZWOLNIENIE PODATKOWE JAKO ELEMENT KONSTRUKCYJNY PODATKU

---

Konstrukcja podatku, jako daniny publicznej o charakterze pieniężnym, składa się z elementów podstawowych (samoistnych), do których zaliczamy podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania i stawki podatkowe, oraz elementów dodatkowych (niesamoistnych), m.in. ulg, zwolnień i wyłączeń<sup>165</sup>.

---

<sup>164</sup> Tekst jednolity: Dz. U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768 ze zm.; dalej u.p.s.d.

<sup>165</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2011, s. 13; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 27; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 117.

Zwolnienia podatkowe są ograniczaniem zakresu kwalitatywnych (jakościowych) elementów konstrukcji podatku (podmiotu i przedmiotu opodatkowania)<sup>166</sup>, czyli stanowią „formę redukcji (...) zakresu podmiotowego (zwolnienia podmiotowe) bądź przedmiotowego (zwolnienia przedmiotowe)”<sup>167</sup>. Ponadto w piśmiennictwie zauważa się, że „ze zwolnieniem podatkowym mamy do czynienia wówczas, gdy określona kategoria stanów faktycznych bądź prawnych mieści się w ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych podatku, ale przepis prawa wyłącza w sposób wyraźny od opodatkowania”<sup>168</sup>.

Powyższa analiza wskazuje, że zwolnienia podatkowe to „definitywne wyłączenie określonej przepisami kategorii podmiotów i przedmiotów spod opodatkowania”<sup>169</sup>.

Biorąc pod uwagę konstrukcję podatku, należy podkreślić, iż bez elementów podstawowych norma podatkowoprawna nie może funkcjonować, w przeciwieństwie do elementów wtórnych (niesamoistnych), jakimi są zwolnienia podatkowe czy też ulgi podatkowe<sup>170</sup>. Tym samym zwolnienie podatkowe, analogicznie jak ulga podatkowa, nie stanowi stałego (obligatoryjnego, samoistnego) elementu struktury podatku. Jak przyjmuje się w doktrynie „instytucja zwolnień (...) jest szeroko wykorzystywana przez naszego ustawodawcę, podobnie jak przez ustawodawców innych państw, w przepisach odnoszących się do wielu podatków. Jednakże dla bytu konstrukcji podatku zwolnienia nie są niezbędne. Można sobie bowiem wyobrazić podatek, w którym nie występują zwolnienia”<sup>171</sup>. Jednakże z momentem wprowadzenia ich do konstrukcji danego podatku będą miały wpływ na wysokość ciężaru podatkowego, będąc pomimo swego niesamoistnego charakteru elementem normy podatkowoprawnej<sup>172</sup>. W związku z powyższym należy przyjąć za A. Mariańskim, że w sytuacji, kiedy ustawodawca zdecydował się wprowadzić dane zwolnienie, to będzie kształtować ono obowiązek podatkowy, analogicznie jak inne elementy konstrukcyjne podatku (podstawowe czy też dodatkowe)<sup>173</sup>.

---

<sup>166</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie...*, s. 18.

<sup>167</sup> W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 85.

<sup>168</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 62-63.

<sup>169</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 18.

<sup>170</sup> W. Nykiel, *Ulgi...*, *op. cit.*, s. 19.

<sup>171</sup> W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe w konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, pr. zb. pod red. B. Brzezińskiego, J. Głuchowskiego, C. Kosikowskiego, R. Mastalskiego, Toruń 1998, s. 175.

<sup>172</sup> W. Nykiel, *Zwolnienia...*, *op. cit.*, s. 179.

<sup>173</sup> A. Mariański, *Ciężar dowodu w podatkach dochodowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2007, nr 2, s. 46-47; tenże *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2011*, pr. zb. pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Gdańsk 2011, s. 761.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

W orzecznictwie utrwalili się nietrafny pogląd, iż **ulgi i zwolnienia** podatkowe stanowią odstępstwo od powszechności opodatkowania, tworząc tym samym podstawę do formułowania wniosków o nakazie interpretowania przepisów wprowadzających **ulgi i zwolnienia** podatkowe w sposób ścisły<sup>174</sup>. Takie stanowisko zaprezentowano m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2011 r., według którego zasadą prawa podatkowego jest płacenie podatków, natomiast wszelkie **ulgi i zwolnienia** stanowią odstępstwo od tej zasady i dlatego przepisy regulujące **ulgi i zwolnienia** winny być interpretowane w ścisły sposób<sup>175</sup>. Daje temu wyraz również kolejny wyrok, w którym czytamy, iż „wykładni przepisów wprowadzających **ulgi** lub **zwolnienia podatkowe** albo wprowadzających inne wyjątki od konstytucyjnych zasad równości i powszechności opodatkowania, należy dokonywać **w sposób ścisły** (*exceptiones non sunt extendendae*)”<sup>176</sup>. Potwierdzenia dla powyższych wniosków dostarcza również uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 września 2011 r., w którym możemy przeczytać, że to „Minister Finansów wskazał nadto, iż przepisy traktujące o **ulgach i zwolnieniach podatkowych** winny być interpretowane **w sposób precyzyjny i ścisły (...)**”<sup>177</sup>.

Jak jednak podnosi W. Nykiel „analiza treści zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) oraz celów i funkcji ulg i zwolnień wskazuje, że nie jest uzasadnione stanowisko, zgodnie z którym wszystkie ulgi i zwolnienia są istotnym odstępstwem od tej zasady. Niesłuszne są również (...) dyrektywy interpretacyjne, oparte na tym stanowisku głoszące konieczność ścisłej bądź wręcz wąskiej interpretacji wszelkich ulg i zwolnień”<sup>178</sup>. Tym samym nieuprawnione jest twierdzenie, spotykane w licznych wyrokach sądów administracyjnych, dotyczące ścisłej interpretacji, a nawet zawężającej interpretacji przepisów odnoszących się do ulgi i zwolnień. Z tego powodu zasługuje na pełną aprobatę stanowisko B. Brzezińskiego, iż na taki stan rzeczy „(...) nie ma ani normatywnego, ani też jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia. Nie przemawiają za tym ani wyraźne racje systemowe, ani też aksjologiczne”<sup>179</sup>.

Trafna wydaje się w tym kontekście konstatacja, że z linią orzecznictwa, według której wszelkie przepisy dotyczące **zwolnień i ulg podatkowych** należy interpretować **w sposób**

<sup>174</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1300/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; dalej CBOSA.

<sup>175</sup> Wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 736/10, CBOSA.

<sup>176</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2009 r., VIII SA/Wa 577/08, CBOSA.

<sup>177</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 września 2011 r., I SA/Wr 946/11, CBOSA.

<sup>178</sup> W. Nykiel, *Ulg...*, *op. cit.*, s. 87-88.

<sup>179</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 147.

ścisły<sup>180</sup>, nie należy się zgodzić, gdyż jest działaniem *contra legem*, a ponadto narusza zasady konstytucyjne oraz zasady prawa podatkowego<sup>181</sup>. Ponadto „brak jest jakiegokolwiek argumentacji przemawiającej za prowadzeniem szczególnego rodzaju wykładni dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych”<sup>182</sup>. Taka nieuzasadniona praktyka judykatury dostarcza przyzwolenia organom podatkowym na „automatyzm” w jej powielaniu, a tym samym „tkwienie w błędzie”<sup>183</sup>.

Podsumowując istniejący stan rzeczy należy za B. Brzezińskim uznać, że „jeżeli więc ustawodawca uznał cele pozafiskalne za ważne na tyle, że – mając przecież na względzie i zasady konstytucyjne – poświęca dla nich zasadę równości opodatkowania, to powstaje uzasadnione pytanie, czy w procesie interpretacji przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe można cele te narażać na ewentualność niezrealizowania poprzez stosowanie specjalnej („ścislej”) wykładni? Obrona takiej tezy przeciwstawiałaby racjonalnego ustawodawcę mniej racjonalnemu interpretatorowi prawa podatkowego”<sup>184</sup>.

Na zakończenie tej części rozważań warto odnotować, że pod wpływem nieuzasadnionego, czy też „natrętnego”<sup>185</sup> posługiwania się w orzecznictwie terminem „przywileje podatkowe”<sup>186</sup> na określenie ulg i zwolnień, w doktrynie wysunięto trafny postulat *de lege ferenda*, zaniechania używania na ich oznaczenie tego zbiorczego określenia<sup>187</sup>. Na potwierdzenie takiego stanu rzeczy można przytoczyć, związaną z przedmiotem analizy w niniejszym artykule, tezę z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 września 2010 r., iż „zwolnienie uregulowane w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.s.d. ma charakter przywileju podatkowego (finansowego), którego uzyskanie jest możliwe na równych zasadach dla wszystkich podatników, ale po spełnieniu ściśle określonych kryteriów formalnych”<sup>188</sup>.

<sup>180</sup> Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2009 r., II FSK 84/08, CBOSA.

<sup>181</sup> Zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, publikacja elektroniczna, Lex.

<sup>182</sup> Tamże.

<sup>183</sup> Zob. szerzej D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.

<sup>184</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 88.

<sup>185</sup> Tamże, s. 82 i nast.

<sup>186</sup> Zob. uchwała NSA z dnia 20 listopada 2006 r., II FPS 2/06, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2011 r., III SA/Wa 224/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1259/09, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 grudnia 2011 r., I SA/Rz 692/11, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/Go 1333/10, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 lutego 2008 r., I SA/Lu 30/08, CBOSA; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 14 stycznia 1994 r., III AZP 27/93, CBOSA.

<sup>187</sup> W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, Toruń 2009, s. 263; B. Brzeziński, *Szkice..., op. cit.*, s. 82 i nast.; W. Nykiel, *Ulg..., op. cit.*, s. 64.

<sup>188</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 września 2010 r., I SA/Gd 384/10, LEX.

W. Morawski podnosi, iż „nie można zapominać, że przywileje intuicyjnie kojarzą się z dyskryminacją; tymczasem prawodawca, tworząc ulgi i zwolnienia podatkowe nie tylko musi przestrzegać zasady równości, ale może wręcz wprowadzać je w celu przywrócenia faktycznej równości między podmiotami prawa. Wydaje się, że ulgi i zwolnienia stanowią jeden z instrumentów rozkładania ciężaru podatkowego, tak jak na przykład progresywna skala podatkowa. Preferują one pewne zachowania podatników, lub pewne grupy podatników, ale nie mogą one stanowić „klasycznych” przywilejów, gdyż byłyby – po prostu – niezgodne z Konstytucją RP”<sup>189</sup>.

Na marginesie należy także zaznaczyć, iż niekiedy w orzeczeniach sądowych oraz doktrynie dochodzi do nieuzasadnionego zastępowania zwolnienia podatkowe określeniem ulga podatkowa, co oczywiście może być uznane za „chochlik drukarski”, ale przede wszystkim błąd<sup>190</sup>, gdyż jak słusznie zauważa się w piśmiennictwie „różnice między ulgami a zwolnieniami są widoczne zarówno wtedy, gdy patrzymy na ich budowę, jak i na cele, jakim owe instytucje służą”<sup>191</sup>. Podkreślić w związku z tym należy, że biorąc nawet pod uwagę nieścisłość i brak precyzji prawodawcy podatkowego w odniesieniu do kwestii ulg i zwolnień podatkowych oraz fakt, iż ulgi i zwolnienia „prowadzą do podobnych, a czasami do identycznych skutków ekonomicznych – zmniejszają obciążenie podatkowe i to niekiedy aż do zupełnej jego likwidacji”<sup>192</sup> – przyjęcie, że „okoliczność ta upoważnia (...) do niehonorowania (...) tego podziału w ogóle”<sup>193</sup> jest nie do zaakceptowania, jako metodologicznie wadliwa. Słusznie zatem w wyroku z dnia 5 grudnia 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „brak jest podstaw do utożsamiania ze sobą pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego. Są to pojęcia rozłączne, a różnicę między nimi wyeksponował m. in. W. Nykiel stwierdzając: zwolnienie oznacza "definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku". W tym sensie, ulga stanowi – zdaniem autora – "swoistą korektę podstawy, stawki lub kwoty podatku, czyli ilościowych (kwantytatywnych) elementów konstrukcji podatku". Zwolnienie nie jest też "krańcowym

<sup>189</sup> W. Morawski, *Ulg...*, *op. cit.*, s. 263-264.

<sup>190</sup> Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10, Lex; wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 kwietnia 2008 r., I SA/Lu 803/07, Lex; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lipca 2011 r., I SA/Gd 454/11, Lex; K, Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, publikacja elektroniczna, LexPolonica.

<sup>191</sup> W. Nykiel, *Ulg...*, *op. cit.*, s. 86.

<sup>192</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA w Olsztynie z dnia 17 maja 2006 r.*, I SA/Ol 168/06, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2009, nr 6, s. 529.

<sup>193</sup> Tamże.



ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY przypadkiem ulgi" (W. Nykiel: Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 29)<sup>194</sup>.

### 3. CEL WPROWADZENIA ZWOLNIENIA Z ART. 4A U.P.S.D.

Art. 4a do ustawy o podatku od spadków i darowizn został dodany (wprowadzony) na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.<sup>195</sup>. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych „proponowana reforma podatku od spadków i darowizn ma zapewnić możliwość przekazywania – nieuszczerplonego o kwotę podatku na rzecz państwa – majątku, będącego niejednokrotnie dorobkiem całego życia, między członkami najbliższej rodziny, co niewątpliwie przyczyni się do poprawy sytuacji majątkowej wielu rodzin”<sup>196</sup>. Analogicznie również czytamy w piśmiennictwie, iż „celem zwolnienia podmiotowego w art. 4a. u.p.s.d. było zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny ze względu na szczególne powiązania osobiste i rodzinne między krewnymi w linii prostej i małżonkami, jak również przez wzgląd na uporządkowanie stosunków własnościowych dotyczących nieruchomości”<sup>197</sup>. Ponadto „przepis art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn będący podstawą zwolnienia podatkowego przysługującego najbliższym członkom rodziny, zwalnia z opodatkowania dokonane w obrębie najbliższej rodziny przesunięcia praw majątkowych, pod warunkiem iż dokonane zostaną one w sposób jawny. Zabezpiecza to interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej, mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne dokonane pomiędzy najbliższymi członkami rodziny, czego zweryfikowanie w postępowaniu podatkowym stwarzałoby trudności”<sup>198</sup>.

W tym miejscu należy podkreślić, że istotą podatku od spadków i darowizn jest obciążenie nieodpłatnie uzyskanego przyrostu majątku (nieodpłatny transfer majątku), czyli

<sup>194</sup> Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2007 r., II FSK 1238/06, CBOSA.

<sup>195</sup> Dz. U. Nr 222 poz. 1629.

<sup>196</sup> <http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/512.pdf>.

<sup>197</sup> S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, s. 390.

<sup>198</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2011 r., I SA/Rz 234/2011, LexPolonica.

przesunięcie składników majątkowych pomiędzy dotychczasowym a nowym właścicielem. Innymi słowy istota ekonomiczna tego podatku jest oparta na przyroście majątku podatnika, czyli „wzbogaceniu się” wskutek przejęcia określonych składników majątkowych pod tytułem nieodpłatnym<sup>199</sup>. Analogicznie czytamy w orzecznictwie, iż „istota ekonomiczna podatku od spadków i darowizn tkwi w przyroście majątkowym podatnika, tj. we wzbogaceniu podatnika na skutek przejęcia majątku pod tytułem darmym, w wyniku powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy spadkobiercą a spadkodawcą”<sup>200</sup>.

Przedstawione spostrzeżenia odpowiadają poglądom doktryny prawa podatkowego, w której podkreśla się, iż „zasadniczym powodem wprowadzenia omawianego zwolnienia podmiotowego było zapewnienie szczególnej ochrony majątku najbliższej rodziny, a także stworzenie zachęty dla terminowego regulowania spraw własnościowych (...)”<sup>201</sup>. Innymi słowy zwolnienie podmiotowe z art. 4a u.p.s.d. ma prorodzinny charakter<sup>202</sup> poprzez redukcję, czy też wyłączenie<sup>203</sup> osób najbliższych z zakresu ciężaru opodatkowania tym podatkiem i jest związane z ukształtowaniem przez ustawodawcę podatku od spadków i darowizn, jako modelu podatku osobistego z podziałem podatników na grupy podatkowe według kryterium więzów rodzinnych<sup>204</sup>.

#### 4. ZWOLNIENIE Z ART. 4A U.P.S.D. – WĄTPLIWOŚCI INTERTEMPORALNE

---

W związku z nowelizacją ustawy o podatku od spadków i darowizn ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222 poz. 1629) w orzecznictwie sądowym brak było jednolitego stanowiska, czy zwolnienie od podatku od spadków i darowizn, o którym mowa w [art. 4a ust. 1](#) u.p.s.d. ma zastosowanie do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które

---

<sup>199</sup> Szerzej P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, *passim*.

<sup>200</sup> Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex.

<sup>201</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 194.

<sup>202</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie..., op. cit.*, s. 302-303.

<sup>203</sup> W. Nykiel, *Ulgi..., passim*.

<sup>204</sup> Zob. P. Smoleń, *Kształtowanie..., passim*; A. Błaszczyk, *Podatek od spadków i darowizn – zwolnienie nabycia rzeczy i praw majątkowych przez osoby najbliższe*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2008, s. 20; K. Chustecka, *Podatek od spadków i darowizn. Praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 95.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

nastąpiło przed, czy też po dniu 31 grudnia 2006 r. Ilustrują to np. wyroki sądowe, w których czytamy, że „zwolnienie przewidziane w [art. 4a](#) ustawy, które weszło w życie 1 stycznia 2007 r., na mocy przepisu przejściowego [art. 3 ust. 2](#) ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, odnosi się także do nabyć własności rzeczy i praw majątkowych zaistniałych w okresie od 13 maja 2006 r. do 31 grudnia 2006 r.”<sup>205</sup>. Podobne stanowisko w tej sprawie można odnaleźć w innym wyroku, według którego „ze zwolnienia wymienionego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.) może korzystać osoba mająca obywatelstwo polskie, mimo że nabycie przez nią własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2007 r., jednakże po dniu 12 maja 2006 r.”<sup>206</sup>. Przykładem może być także orzeczenie, zgodnie z którym „skutkiem regulacji zawartej w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest to, że korzystne dla ściśle określonej grupy podatników (wymienionych w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn) rozwiązania ustawy działają wstecz, czyli od dnia 13 maja 2006 r.”<sup>207</sup>.

Analiza późniejszego orzecznictwa prowadzi jednak do wniosku, że „gdyby ustawodawca chciał wprowadzić zwolnienie z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w stosunku do tych przypadków nabycia własności, które wystąpiły przed 1 stycznia 2007 r., a po 12 maja 2006 r. to taką normę prawną zamieściłby wprost w ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629). Z art. 3 ust. 2 wskazanej ustawy zmieniającej oraz art. 4 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn wynika jedynie rozszerzenie z mocą wsteczną zakresu podmiotowego osób uprawnionych do skorzystania ze zwolnień i ulg już w 2006 r. obowiązujących”<sup>208</sup>. W innym wyroku podniesiono także słuszną tezę, że „z art. 3 ust. 2 ustawy z 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz art. 4 ust. 4 u.p.s.d. wynika jedynie rozszerzenie (obywateli państw członkowskich) z mocą wsteczną zakresu podmiotowego osób uprawnionych do skorzystania ze zwolnień i ulg już w 2006 r. obowiązujących. Celem ustawodawcy – wprowadzającego wspomniane unormowania

<sup>205</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 stycznia 2008 r., I SA/Bd 782/2007, LexPolonica,

<sup>206</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 listopada 2007 r., I SA/Po 1344/07, Legalis.

<sup>207</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 grudnia 2007 r., I SA/GI 628/07, Legalis.

<sup>208</sup> Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., II FSK 1276/08, Legalis.

– było usunięcie z obrotu prawnego unormowania niezgodnego z regulacjami wspólnotowymi. Chodziło mianowicie o definitywne umożliwienie skorzystania ze zwolnienia podatkowego (obowiązującego w 2006 r.) tym obywatelom państw członkowskich, których nie objęły przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od spadków i darowizn od niektórych podatników (Dz. U. Nr 73, poz. 506). Rozporządzenie to – wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>209</sup> – obowiązywało bowiem tylko do dnia 31 grudnia 2006 r.”<sup>210</sup>. Innymi słowy nie do przyjęcia jest pogląd o możliwości zastosowania w tym okresie zwolnienia określonego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, ponieważ „na tle przepisów przejściowych wypracowana została reguła, z której wynika, iż w razie wątpliwości, co do obowiązywania prawa „w czasie” należy przyjmować, że każdy nowy przepis reguluje przyszłość a nie przeszłość”<sup>211</sup>.

Powyższe wątpliwości zostały definitywnie rozwikłane przez Naczelny Sąd Administracyjny, który „stanął konsekwentnie na stanowisku, iż zgodnie z utrwalonym w polskiej kulturze prawnej założeniem o prospektywnym działaniu regulacji prawnych, zwłaszcza w sytuacji wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy nowe prawo nie powinno działać wstecz; tym samym zawarty w art. 3 ust. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wskazujący na retroaktywny charakter zmiany art. 4 ust. 4 ustawy podatku od spadków i darowizn należało traktować jako wyjątek od zasady i interpretować w sposób ścisły. Wobec powyższego, skoro art. 3 ust. 2 ustawy zmieniającej nie wymienia wprost art. 4a, to należało przyjąć, że jedynie art. 4 ust. 4 w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, zaczął obowiązywać od dnia 13 maja 2006 r., a więc przed wejściem pozostałych przepisów ustawy zmieniającej; w tym m.in. art. 4a.”<sup>212</sup>. Innymi słowy „retroaktywność art. 4 ust. 4 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn wprowadzona art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 16 lipca 2006 r. o zmianie ustawy od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) miała na celu usunięcie ewidentnej sprzeczności prawa krajowego z prawem wspólnotowym, wyrażającej się w dyskryminacji obywateli państw członkowskich w stosunku do obywateli polskich. Ta retroakcja obejmuje tylko te zwolnienia, które obowiązywały w okresie od 13 maja do 31 grudnia 2006 r. Tym samym zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 4a ustawy o

<sup>209</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.; tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej O.p.

<sup>210</sup> Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2009 r., II FSK 298/09, LEX.

<sup>211</sup> Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2011 r., II FSK 1721/2009, LexPolonica.

<sup>212</sup> Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2009 r., II FSK 1566/2008, Legalis.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

podatku od spadków i darowizn dotyczy nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło po dniu 31 grudnia 2006 r. Wskazanie w art. 4 ust. 4 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn na zwolnienia ustanowione art. 4 ust. 1 i art. 4a tej ustawy oznacza tyle, że warunek ustanowiony tym przepisem musi być spełniony w przypadku zwolnień określonych w tych artykułach. Art. 3 ust. 2 wyżej cytowanej ustawy z 2006 r. o zmianie ustawy od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wyznacza wpływ nowej ustawy na stosunki prawne powstałe pod działaniem ustawy dotychczasowej wyłącznie w zakresie norm określonych w art. 4 ust. 4 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn. Nie można natomiast uznać, że stanowi on o wcześniejszym wejściu w życie art. 4 ust. 1 i art. 4a tej ustawy, skoro przepisy intertemporalne nie nadały im takiej mocy”<sup>213</sup>.

W podobny sposób należałoby rozumieć również stanowisko Ministerstwa Finansów, iż „zmiany w u.p.s.d., dotyczące zwolnienia od podatku od spadków i darowizn osób najbliższych, weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. i mają zastosowanie do tych przypadków, w których nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło po 1 stycznia 2007 r. Przepisy przejściowe, określone w art. 3 w ust. 2 ustawy zmieniającej, odnoszą się do stosowania przepisów art. 4 ust. 4 u.p.s.d. i jedynie rozszerzyły z mocą wsteczną zakres podmiotowy nabywców uprawnionych do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych. Takie rozwiązanie pozwoli na skorzystanie ze zwolnień i ulg podatkowych (wyłącznie w zakresie, w jakim one obowiązywały do 31 grudnia 2006 r.) tym obywatelom państw EOG, w tym Islandii, Norwegii i Lichtensteinu, którzy nabyli majątek w okresie od 13 maja 2005 r. do 31 grudnia 2006 r., a nie objęły ich przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od spadków i darowizn od niektórych podatników (Dz. U. Nr 73, poz. 506), które wygasło z dniem 31 grudnia 2006 r.”<sup>214</sup>.

Trafna wydaje się w tym miejscu konstatacja, że nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2007 r., a po dniu 12 maja 2006 r., nie można uznać za zwolnione od podatku na podstawie art. 4a u.p.s.d. Innymi słowy zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. ma zastosowanie do nabycia własności

<sup>213</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lutego 2009 r., I SA/GI 1131/08, LEX.

<sup>214</sup> Odpowiedź Ministerstwa Finansów Nr PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07 z dnia 26 stycznia 2007 r. na pismo Przewodniczącego Krajowej Rady Notarialnej w sprawie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629), <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=138&id=66527>.



rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło po dniu 31 grudnia 2006 r.<sup>215</sup>. Tym samym, jeśli spadkodawca zmarł przed 1 stycznia 2007 r., to najbliższa rodzina nie skorzysta ze zwolnienia, nawet w sytuacji, gdy organ podatkowy wydał decyzję po tym dniu<sup>216</sup>.

## 5. PODMIOTOWY ZAKRES ZWOLNIENIA Z ART. 4A U.P.S.D.

---

Zwolnienie podmiotowe, bo taki charakter ma zwolnienie z art. 4a u.p.s.d., dotyczy wyłącznie osób fizycznych, ponieważ podatnikami podatku od spadków i darowizn (podmiotami tego podatku) są wyłącznie osoby fizyczne (zob. art. 1 ust. 1 u.p.s.d.). Także w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 15 grudnia 1994 r., czytamy, że w ustawie o podatku od spadków i darowizn „brak jest jednocześnie przepisów wskazujących w sposób jednoznaczny, iż ustawa ta ma zastosowanie również do innych niż osoby fizyczne podmiotów”<sup>217</sup>. Jak trafnie wyrażono to w orzecznictwie, „podatek od spadków i darowizn, wprowadzony ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.), należy do typowych podatków majątkowych wymierzanych od przyrostu substancji majątkowej nabytej w sposób nieodpłatny. Jego podatnikami są obecnie tylko osoby fizyczne”<sup>218</sup>. Nic więc dziwnego, że zarówno w judykaturze, jak i piśmiennictwie wyrażony jest - trafny - pogląd, iż darowizna dokonana np. na rzecz szkoły wyższej nie będzie podlegać przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>219</sup>. Na marginesie zauważyć należy, że do końca 1989 r. podatnikami podatku od spadków i darowizn były także osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki społecznej. Obecnie natomiast, jeżeli osoba prawna nabywa w sposób nieodpłatny własność

---

<sup>215</sup> Szerzej A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 102-104; S. Babiarez, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa..., op. cit.*, s. 214-16; S. Babiarez, *Spadek..., op. cit.*, s. 409-410; A. Błaszczuk, *Podatek od spadków i darowizn – zwolnienie nabycia rzeczy i praw majątkowych przez osoby najbliższe*, [w:] J. Głumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2008, s. 27-30.

<sup>216</sup> Wyroki NSA z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawach II FSK 235/08, II FSK 606/08 i II FSK 722/08; S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, publikacja elektroniczna, Legalis.

<sup>217</sup> PO 7/D-8050-0263/94, Biuletyn Skarbowy 1995, nr 5, [http://www.mf.gov.pl/files/podatki/biuletyn\\_skarbowy/5.pdf](http://www.mf.gov.pl/files/podatki/biuletyn_skarbowy/5.pdf), analogicznie interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2010 r.; ITPB2/436-156a/09/ENB, <http://interpretacje-podatkowe.org/darowizna/itpb2-436-156a-09-enb>.

<sup>218</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 grudnia 1996 r., SA/Rz 1323/95, Lex.

<sup>219</sup> A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 696; pismo Izby Skarbowej z dnia 6 stycznia 2010 r., ITPB2/436-156a/09/ENB; pismo Izby Skarbowej z dnia 7 grudnia 2010 r., IBPBII/1/436-222/10/AA.

rzeczy lub praw majątkowych, podlega reżimowi prawnemu z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych<sup>220</sup>.

Pojęcie osoby fizycznej normuje art. 8 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>221</sup>, zgodnie z którym każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną, która ustaje z chwilą jego śmierci. Powstaje zatem pytanie, czy *nasciturus* (dziecko poczęte, lecz jeszcze nienarodzone) w chwili obdarowania lub spadkobrania należy uznać za podmiot podatku od spadków i darowizn?<sup>222</sup> Powstałą wątpliwość rozwiewa orzecznictwo, zgodnie z którym „darowizna na rzecz dziecka poczętego, lecz jeszcze nie urodzonego, mająca na celu zabezpieczenie przyszłych jego interesów, jest dopuszczalna, a zatem ma wpływ na wymiar podatku od darowizny”<sup>223</sup>. Również doktryna uważa, że „dziecko poczęte trzeba traktować tak jakby było osobą fizyczną ilekroć chodzi o jego korzyść. Przemawiają za tym względy społeczne oraz poczucie sprawiedliwości. Także więc na gruncie prawa polskiego za aktualną można uznać łacińską paremię, w myśl której *nasciturus pro iam nato habetur, quotiens de commodis eius agitur* – dziecko poczęte uważa się już za urodzone, ilekroć chodzi o jego korzyść”<sup>224</sup>. Należy jednak pamiętać, że „najlepiej oddaje istotę unormowania pozycji prawnej *nasciturusa* w naszym prawie koncepcja warunkowej zdolności prawnej, przy założeniu, że warunek żywego urodzenia się działa w sposób zawieszający skutki zdarzeń, które miały miejsce w okresie kiedy dziecko było już poczęte”<sup>225</sup>, np. zgodnie z art. art. 927 § 2 k.c. dziecko w chwili otwarcia spadku już poczęte może być spadkobiercą, jeżeli urodzi się żywe.

Zwolnienie z art. 4a u.p.s.d. będzie miało zastosowanie, jeżeli w chwili nabycia nabywca posiadał obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium takiego państwa Innymi słowy ustawodawca nie określa co (przedmiot) podlega zwolnieniu od podatku, lecz kto (jaki podmiot) może z tego zwolnienie skorzystać.

<sup>220</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 697.

<sup>221</sup> Dz. U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej k.c.

<sup>222</sup> Zob. M. Kalinowski, *Nasciturus a prawo podatkowe*, Palestra 1994, nr 12.

<sup>223</sup> Wyrok NSA z dnia 28 listopada 1985 r., III SA 1183/85, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 1987, nr 2, poz. 28.

<sup>224</sup> Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz do art. 1-449. Tom I*, publikacja elektroniczna, Legalis.

<sup>225</sup> Tamże.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

Zgodnie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez tzw. grupę zerową, czyli małżonka<sup>226</sup>, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Na marginesie należy tylko zauważyć, iż w grupie zerowej nie znaleźli się zięć, synowa oraz teściowie, zaliczeni jako nabywcy do pierwszej grupy podatkowej<sup>227</sup>. Innymi słowy grupa zerowa tylko częściowo pokrywa się z pierwszą grupą podatkową – nie zaliczono bowiem do niej zięcia, synowej i teściów. Analogicznie czytamy w piśmiennictwie, iż „do grupy osób, którym przysługuje [...] zwolnienie [o którym mowa w art. 4a ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn], nie zalicza się zięcia, synowej i teściów, a także osób pozostających w nieformalnych związkach”<sup>228</sup>. Także „pozostawanie w jednopłciowym związku partnerskim nie stanowi samodzielnej podstawy do skorzystania z ulgi podatkowej (zwolnienia podatkowego – przyp. autora) wynikającej z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, albowiem ulga (zwolnienie – przyp. autora) ta przysługuje jedynie małżonkom, którymi zgodnie z obowiązującymi przepisami Konstytucji i k.r.o. są mężczyzna i kobieta, którzy taki związek formalnie zawarli”<sup>229</sup>. Pogląd ten potwierdza również NSA, zauważając, iż „ (...) jeśli nawet uznać, że w przepisach prawa podatkowego występuje luka nie uwzględniająca wśród beneficjentów zwolnienia, o którym stanowi art. 4a ustawy podatkowej, osób tej samej płci pozostających w związkach partnerskich, to normy obejmującej te osoby zwolnieniami podatkowym nie można odtwarzać w drodze wnioskowania z analogii. Regulacja zawarta w art. 4a ustawy nie ma bowiem charakteru otwartego lub niezupełnego. Wręcz przeciwnie, dyrektywy językowe i systemowe jednoznacznie wskazują, że przepis art. 4a dotyczy wyłącznie stanu faktycznego w nim wyznaczonego, tak pod względem przedmiotowym, jak podmiotowym. Objęcie więc w drodze wnioskowania z analogii związków partnerskich osób tej samej płci pojęciem rodziny, oraz traktowanie ich jak małżonków, jest sprzeczne z

---

<sup>226</sup> Również małżonkowie pozostający w separacji korzystają ze zwolnienia z art. 4a u.p.s.d. – zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., II FSK 373/07, CBOSA; E. Matyszevska, *Darowizny między małżonkami: po separacji też jest ulga podatkowa*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/346338,darowizny\\_miedzy\\_malzonkami\\_po\\_separacji\\_tez\\_jest\\_ulga\\_po\\_datkowa.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/346338,darowizny_miedzy_malzonkami_po_separacji_tez_jest_ulga_po_datkowa.html).

<sup>227</sup> Według art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d do pierwszej grupy podatkowej zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów.

<sup>228</sup> J. Banach, *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, Biuletyn Skarbowy 2009, nr 6, s. 9; K. Górczak, *Konkubent zapłaci podatek i od darowizn, i od spadku*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/401357, Konkubent\\_zaplaci\\_podatek\\_i\\_od\\_darowizn\\_i\\_od\\_spadku.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/401357, Konkubent_zaplaci_podatek_i_od_darowizn_i_od_spadku.html); A. Tarka, *Konkubenci na oku fiskusa*, <http://www.rp.pl/artykul/793727,890055-Podatek-od-darowizny-w-konkubinacie.html>.

<sup>229</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10, Lex.

konstytucją i stanowi próbę obejścia przepisów prawa podatkowego ujętych w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>230</sup>.

Zwolnienie dla osób najbliższych z art. 4a u.p.s.d. nie ma ograniczenia kwotowego, przez co „jest zwolnieniem najszerszym, albowiem art. 4a u.p.s.d. nie wprowadza limitu wartości nabytej rzeczy lub prawa majątkowego jako przesłanki zwolnienia (...)”<sup>231</sup>. Inaczej mówiąc „zwolnienie uregulowane w art. 4a przysługuje niezależnie od wartości przysporzenia, co oznacza, że nie przewidziano żadnego limitu, którego przekroczenie wiedzie do utraty prawa do zwolnienia”<sup>232</sup>. Tym samym zgodnie z poglądami piśmiennictwa „zwolnienie od podatku od spadków i darowizn z art. 4a jest nieograniczone kwotowo (...), czyli nawet wielomiliardowe spadki i darowizny są zwolnione od podatku od spadków i darowizn w tzw. grupie zerowej”<sup>233</sup>. Analogicznie czytamy w orzecznictwie, iż „ustawodawca wprowadzając najszersze, nieograniczone co do wartości przedmiotu nabycia, zwolnienie podatkowe, objął nim stosunkowo wąski krąg osób najbliższych, węższy niż krąg osób zaliczonych do I grupy podatkowej”<sup>234</sup>, np. darowizna środków pieniężnych dokonana na rzecz syna korzysta ze zwolnienia w podatku od spadków i darowizn niezależnie od wysokości podarowanej kwoty<sup>235</sup>.

## 6. PRZEDMIOTOWY ZAKRES ZWOLNIENIA Z ART. 4A U.P.S.D.

---

Opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlegają nie tylko spadki i darowizny (jak *prima facie* można odczytać z tytułu ustawy), ale również, generalnie rzecz ujmując, inne nieodpłatne sposoby nabycia rzeczy oraz praw wskazane w ustawie. Jak trafnie zauważono w doktrynie można postawić pytanie „o adekwatne stosowanie nazwy podatku do jego zakresu przedmiotowego. Z uwagi na znaczne rozszerzenie zakresu przedmiotowego daniny nazwa „podatek od spadków i darowizn” staje się nieadekwatna do przedmiotu opodatkowania, skoro połowa zdarzeń podlegających reżimowi u.p.s.d. nie ma żadnego związku

---

<sup>230</sup> Wyrok NSA z dnia 20 marca 2012 r., II FSK 1704/10, CBOSA.

<sup>231</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 194.

<sup>232</sup> M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, publikacja elektroniczna, Lex.

<sup>233</sup> M. Niedośpiał, *Glosa do wyroku SA z dnia 8 lipca 2005 r.*, VI ACa 222/05, *Orzecznictwo Sądów Administracyjnych* 2007, nr 5, poz. 90.

<sup>234</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/GI 1074/2010, LexPolonica.

<sup>235</sup> Pismo Izby Skarbowej z dnia 19 lutego 2009 r., ILPB2/436-131/08-3/AJ [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl).

ani ze spadkami, ani z darowiznami. W tym kontekście jako właściwsze jawi się nazwanie omawianej daniny – wzorem dekretu z 1947 r. – podatkiem od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych<sup>236</sup>.

Zgodnie z art. 1 u.p.s.d. podatki od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

- 1) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;
- 2) darowizny, polecenia darczyńcy;
- 3) zasiedzenia;
- 4) nieodpłatnego zniesienia współwłasności;
- 5) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;
- 6) nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.

Ponadto według art. 1 ust. 2 u.p.s.d. podatki podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Konkludując powyższe należy stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlegać będą wyłącznie czynności (zdarzenia prawne) enumeratywnie wymienione w art. 1 u.p.s.d.<sup>237</sup>.

Według art. 4a u.p.s.d. „zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych”, czyli ze zwolnienia można skorzystać nie tylko przy nabyciu spadku, czy darowizny, ale także w przypadku innych zdarzeń podlegających u.p.s.d., np. przy otrzymaniu zachowku, zapisu, itd. W doktrynie prawa podatkowego zagadnienie to jest oceniane jednoznacznie, iż „przepis art. 4a u.p.s.d. nie wskazuje wprost, do jakich tytułów nabycia (przedmiotów opodatkowania) ma on zastosowanie”<sup>238</sup>, a tym samym celem ustawodawcy nie było wprowadzenie jakichkolwiek ograniczeń w przedmiocie opodatkowania. Nieuprawnione,

---

<sup>236</sup> L. Etel, G. Liszewski, *Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 12, s. 23.

<sup>237</sup> A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 97.

<sup>238</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 195.



ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

co potwierdza również doktryna<sup>239</sup>, jest więc w części twierdzenie że „przepis art. 4a u.p.s.d. ma zastosowanie do wszystkich przypadków nieodpłatnego nabycia majątku (bez względu na przedmiot nabycia), wymienionych w art. 1 u.p.s.d., w tym także prawa majątkowego polegającego na ustanowieniu nieodpłatnej służebności (także tytułem polecenia darczyńcy). Zwolnienie nie dotyczy jedynie nabycia majątku z drodze zasiedzenia, które zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego ma charakter pierwotny (następuje wskutek jego długotrwałego posiadania samoistnego)”<sup>240</sup>.

Zaprezentowane wywody prowadzą do konkluzji, że ustawodawca w art. 4a u.p.s.d. nie ogranicza zwolnienia do wybranych sposobów nabycia<sup>241</sup>, przez co należy uznać, że zwolnieniem objęto wszystkie sposoby wymienione w art. 1 u.p.s.d.<sup>242</sup>. Tym samym „podatek od spadków i darowizn należy do typowych podatków majątkowych, wymierzanych od przyrostu substancji majątkowej, nabytej w sposób nieodpłatny. W związku z tym prawidłowość jego ustalenia zależna jest w pierwszym rzędzie od właściwego określenia przedmiotu opodatkowania”<sup>243</sup>.

Reasumując powyższe rozważania należy raz jeszcze podkreślić, że „ustawodawca objął każdy przypadek nabycia własności rzeczy lub prawa majątkowego określony w art. 1 pkt 1-6 i ust. 2 u.p.s.d. zwolnieniem podmiotowym, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d.”<sup>244</sup>. Tym samym w pełni zaaprobować należy wypowiedziane zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie poglądy, że tak długo jak organy podatkowe nie wykażą, że doszło do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych wymienionych w art. 1 i 2 u.p.s.d. nie ma podstaw do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn<sup>245</sup>.

---

<sup>239</sup> Tamże, s. 195-196.

<sup>240</sup> Odpowiedź Ministerstwa Finansów Nr PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07 z dnia 26 stycznia 2007 r. na pismo Przewodniczącego Krajowej Rady Notarialnej w sprawie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629), <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=138&id=66527>; A. Błaszczyk, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 21.

<sup>241</sup> „O ile zwolnienie unormowane w art. 4a nie zostało przedmiotowo ograniczone do wybranych tylko form nabycia (choć forma nabycia może mieć wpływ na realizację wspomnianych obowiązków instrumentalnych), o tyle przywileje wynikające z art. 4 podlegają tak rozumianej delimitacji” – M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Institucje...*, LEX.

<sup>242</sup> S. Babiarz, *Spadek...*, *op. cit.*, s. 391-392.

<sup>243</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2010 r., I SA/GI 752/10, LEX.

<sup>244</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 197-198.

<sup>245</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2007 r., I SA/GI 103/07, Lex.

## 7. PRZESŁANKI NABYCIA I UTRATY ZWOLNIENIA – UWAGI OGÓLNE

---

W świetle art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku<sup>246</sup>, z pewnymi zastrzeżeniami, o których będzie mowa poniżej oraz

2) udokumentują – w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę 9.637 zł – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

„Podstawowym skutkiem niedopełnienia warunków zwolnienia jest utrata prawa do tego zwolnienia podatkowego. Skutek ten zachodzi w przypadku niedokonania zgłoszenia i udokumentowania nabycia w obu tych przypadkach bądź tylko w jednym z nich. Ten sam skutek nastąpi, gdy podatnik uchybi terminowi zgłoszenia”<sup>247</sup>. Tym samym w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2 art. 4a u.p.s.d. – jeśli nie ma zastosowania przepis art. 4a ust. 4 u.p.s.d., o którym będzie mowa w dalszej części artykułu – nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej<sup>248</sup>. Analogicznie czytamy w orzecznictwie, iż „wyłącznie niespełnienie warunków zwolnienia określonego w

---

<sup>246</sup> W tym miejscu należy poczynić uwagę, iż zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia wywołuje takie same skutki jak prawomocne orzeczenie o stwierdzeniu nabycia spadku. Tym samym zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia jest „zrównany” z prawomocnym orzeczeniem stwierdzającym nabycie spadku – szerzej A. Bartosiewicz, *Akt poświadczenia dziedziczenia a podatek od spadków i darowizn*, <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/akt-poswiadczenia-dziedziczenia-a-podatek-od-spadkow-i-darowizn>.

<sup>247</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa..., op. cit.*, s. 210.

<sup>248</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s. 405.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. skutkuje opodatkowaniem wymienionych tam osób na zasadach określonych dla I grupy podatkowej”<sup>249</sup>. Trafnie zatem wywiódł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, iż „niedopełnienie bowiem obowiązku zgłoszenia, bądź udokumentowania otrzymania środków pieniężnych – jeśli nie ma zastosowania wyjątek z przepisu art. 4a ust. 4 wskazanej ustawy – skutkuje utratą prawa do zwolnienia. Konsekwencją jest opodatkowanie nabycia majątku według zasad ogólnych, tj. właściwych dla I grupy podatkowej, z uwzględnieniem stawek podatków właściwych dla tej grupy nabywców (art. 15 ust. 1 tej ustawy) i minimum podatkowego określonego w art. 9 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy”<sup>250</sup>. Potwierdza to również Ministerstwo Finansów, iż „stosownie natomiast do art. 4a ust. 3 u.p.s.d., w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w art. 4a ust. 1 i 2 tej ustawy, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej, a w konsekwencji z uwzględnieniem m.in. przepisów art. 9, 15 i 16 u.p.s.d. (np. w przypadku niezgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego, w terminie określonym w ustawie, rzeczy lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku)”<sup>251</sup>.

Reasumując należy stwierdzić, że w przypadku niespełnienia warunków do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby zaliczone do tzw. grupy zerowej, tracą one prawo do zwolnienia podatkowego i podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej. *A contrario* osoby z tzw. grupy zerowej po spełnieniu warunków formalnych nie muszą płacić podatku bez względu na to, jaka jest wartość nabytego majątku. Inaczej mówiąc jeżeli „dopełnią formalności” to nie zapłacą podatku na ogólnych zasadach, tzn. określonych dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej.

W sytuacji, kiedy organ podatkowy dojdzie do wniosku, że nie przysługuje zwolnienie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. i zachodzi podstawa do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, „to może wszcząć w tej sprawie postępowanie z urzędu, natomiast jeżeli zostanie złożone zeznanie według ustalonego wzoru, to złożenie zeznania nie daje organowi podatkowemu możliwości wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, stosownie do

<sup>249</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2010 r., I SA/Gd 757/09, Lex.

<sup>250</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 września 2009 r., VIII SA/Wa 155/09, CBOSA.

<sup>251</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2007 r., Departament Podatków i Opłat Lokalnych PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07, Vademecum Doradcy Podatkowego, on line; dalej VDP.

art. 165 § 7 O.p.<sup>252</sup>. Innymi słowy „rozstrzygnięcie w kwestii nieuwzględnienia zwolnienia wynikającego ze zgłoszenia dokonanego w trybie art. 4a ust. 2 u.p.s.d. winno nastąpić dopiero w decyzji konstytutywnej, po wszczęciu z urzędu postępowania podatkowego w przedmiocie zobowiązania podatkowego z tytułu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia”<sup>253</sup>. Natomiast „okoliczność, iż podatnik nie dokonał zgłoszenia w terminie, o jakim mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn stanowi podstawę do załatwienia sprawy podatkowej co do jej istoty, w tym wypadku – do odmowy zastosowania zwolnienia od podatku. Nie powoduje jednak, iż niemożliwe jest wszczęcie i przeprowadzenie postępowania w tym przedmiocie. Oznacza to, że w niniejszej sprawie nie było podstaw do wydania postanowienia, odmawiającego wszczęcia postępowania. Obowiązkiem organów podatkowych było jego wszczęcie i przeprowadzenie, zaś powołanie się na uchybienie terminu prawa materialnego mogło stanowić podstawę rozstrzygnięcia merytorycznego, zawartego w decyzji, kończącej takie postępowanie”<sup>254</sup>.

## 8. ZGŁOSZENIE NABYCIA WŁASNOŚCI RZECZY I PRAW MAJĄTKOWYCH

---

Zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub prawa majątkowego<sup>255</sup> ma na celu uzyskanie zwolnienia podmiotowego z art. 4a ust. 1 u.p.s.d. i jest czynnością materialno-techniczną, która

---

<sup>252</sup> Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2011 r., II FSK 168/10, CBOSA.

<sup>253</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 października 2008 r., I SA/Po 1089/08, CBOSA.

<sup>254</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 stycznia 2010 r. I SA/Kr 1580/2009, LexPolonica.

<sup>255</sup> „Zgłoszenie to jest typowym przykładem notyfikacji organowi podatkowemu o skorzystaniu przez podatnika ze zwolnienia podatkowego. Podobne przewidują też inne przepisy prawa, jak np. art. 21 ust. 1 pkt 40b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.), dotyczący zwolnienia od podatku stypendiów dla uczniów i studentów, o ile uprawniony podatnik przed pierwszą wypłatą świadczenia złoży podatkowi oświadczenie (art. 21 ust. 10 u.p.d.o.f.) według ustalonego wzoru tzw. PIT-2e. Przepis art. 21 ust. 10 u.p.d.o.f. wyraźnie stwierdza, że zwolnienie stosuje się, jeżeli podatnik to oświadczenie złoży. Innym przykładem takiej notyfikacji jest art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., zgodnie z którym zwolnienie od opodatkowania przychodów podatnika uzyskanych z odpłatnego zbycia przed upływem 5 lat od dnia nabycia m.in. budynku mieszkalnego, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego (art. 21 ust. 1 pkt 126 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f.) ma zastosowanie, jeżeli w terminie 14 dni od dnia odpłatnego zbycia podatnik złoży w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, o oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia. Podobny przypadek notyfikacji przewiduje np. art. 44 ust. 7c pkt 4 u.p.d.o.f. W sytuacji, gdy podatnik rozpoczynający po raz pierwszy prowadzenie działalności gospodarczej chce korzystać ze zwolnienia z obowiązku uiszczania zaliczek miesięcznych, musi spełnić m.in. warunek złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenia o skorzystaniu z tego zwolnienia w terminie do dnia 31 stycznia roku podatkowego, w którym będzie korzystał z tego zwolnienia” – S. Babiarsz,

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

nie wymaga wydawania decyzji w przedmiocie potwierdzenia istnienia takiego zwolnienia<sup>256</sup>. Jak można się domyślać, celem zgłoszenia jest wyeliminowanie z zakresu zwolnienia m.in. fikcyjnych darowizn<sup>257</sup> czy też sytuacji, w których podatnicy mogliby powoływać się na nierzeczywiste kwoty uzyskane z darowizn od najbliższych członków rodziny np. w postępowaniach dotyczących tzw. nieujawnionych źródeł przychodów<sup>258</sup>.

Obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy:

- a) nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego<sup>259</sup>, np. darowizna nieruchomości<sup>260</sup> (art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d.),
- b) wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, nie przekracza kwoty 9.637 zł (art. 4a ust. 4 pkt 1 u.p.s.d.).

---

*Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekty zmian ustawy o podatku od spadków darowizn, Przegląd Podatkowy 2008, nr 10, s. 34.*

<sup>256</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 marca 2008 r., I SA/Po 1704/07, Lex.

<sup>257</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 maja 2010 r., I SA/Kr 355/2010, LexPolonica.

<sup>258</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wr 1113/2008, LexPolonica; szerzej D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.

<sup>259</sup> „Obowiązek zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.), nie dotyczy przypadku nabycia nieodpłatnej służebności (mieszkania) z tytułu polecenia darczyńcy ciężącego na obdarowanym na podstawie umowy darowizny zawartej w formie aktu notarialnego (art. 4a ust. 4 pkt 2 ustawy podatkowej). Z treści art. 4a ust. 4 pkt 2 ustawy podatkowej nie wynika by nabycie, w sposób tam wskazany, dotyczyło wyłącznie stron umowy lub osób uczestniczących w akcie jej zawarcia. Okolicznością wystarczającą jest to, by umowa zawarta w formie aktu notarialnego stanowiła podstawę nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osobę wymienioną w art. 4a ust. 1 ustawy podatkowej. Przepis art. 4a ust. 4 pkt 2 ustawy podatkowej dotyczy również polecenia jako odrębnego tytułu nabycia rzeczy lub prawa majątkowego i podlegającego opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn beneficjenta, na rzecz którego polecenie zostało wykonane, o ile jego podstawę stanowiła umowa zawarta w formie aktu notarialnego” – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 czerwca 2011 r., I SA/Gl 135/11, Legalis; analogicznie wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 czerwca 2011 r., I SA/Gl 151/11, Legalis.

<sup>260</sup> „W przypadku zawarcia w formie aktu notarialnego umowy darowizny środków pieniężnych, zwolnionej na podstawie art. 4a u.p.s.d., płatnik ma prawo stosować zwolnienie zarówno wtedy, gdy obdarowany udokumentuje na moment zawarcia umowy otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania ich na rachunek bankowy lub prowadzony w SKOK albo przelewem pocztowym, jak również w przypadku, gdy złoży oświadczenie do aktu notarialnego, iż spełni warunki do skorzystania ze zwolnienia. Mając na uwadze generalne zasady wynikające z u.p.s.d., w zakresie konstrukcji podatku, brzmienie art. 4a (kumulacji wartości majątku nabytego od tej samej osoby w okresie 5 lat mającego wpływ na obowiązki podatnika w celu skorzystania ze zwolnienia), art. 18 ust. 5 pkt 1 u.p.s.d. oraz § 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 243, poz. 1763) należy potwierdzić, że notariusz sporządzający umowę darowizny w formie aktu notarialnego, zwolnioną od podatku na podstawie art. 4a u.p.s.d., powinien zawrzeć w treści aktu notarialnego dane, mające wpływ na zastosowanie zwolnienia, a także wynikające z obowiązków płatnika, o których mowa w przepisach powołanego rozporządzenia” – pismo z dnia 26 stycznia 2007 r. Ministerstwo Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07, VDP.



ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

Na zakończenie warto odnotować, że zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych nie może nastąpić w dowolnej formie, ponieważ zgodnie art. 4a ust. 5 u.p.s.d. minister właściwy do spraw finansów publicznych określił, w drodze rozporządzenia<sup>261</sup>, wzór zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych i zakres danych w nim zawartych, w tym w szczególności: dane identyfikujące podatników obowiązanych do złożenia zgłoszenia oraz dane stanowiące podstawę zaliczenia do I grupy podatkowej; dane identyfikujące oraz ostatni adres spadkodawcy, darczyńcy lub innej osoby, od której lub po której została nabyta własność rzeczy lub prawa majątkowe; dane dotyczące nabytych rzeczy lub praw majątkowych, ich rodzaj, miejsce położenia rzeczy lub wykonywania praw majątkowych, wraz z ich wartością rynkową oraz wielkość nabytego udziału – uwzględniając konieczność potwierdzenia nabycia w celu skorzystania ze zwolnienia<sup>262</sup>.

Według trafnego stanowiska judykatury, jeżeli „zgłoszenie właściwemu organowi nastąpiło w terminie otwartym dla zachowania prawa do zwolnienia podatkowego na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., a przepis ten, przez brak odesłania do art. 4a ust. 5 u.p.s.d., nie warunkuje zwolnienia złożeniem w tym samym terminie zgłoszenia na druku (SD-Z1 – obecnie SD-Z2 – przypis autora) określonym przez Ministra Finansów w rozporządzeniu wydanym na podstawie delegacji z art. 4a ust. 5 u.p.s.d., to późniejsze złożenie właściwego druku traktować należy jako wymóg formalny, a nie jako warunek skorzystania ze zwolnienia”<sup>263</sup>. Ponadto wydaje się więc uzasadnione przyjęcie, że nie ma zamkniętego katalogu załączników, jakie podatnik powinien dołączyć do druku SD-Z2, ponieważ „przepis nie stanowi o obowiązku załączenia do druku SD-Z1 (obecnie SD-Z2 – przypis autora) prawomocnego orzeczenia sądu. Przepis ten wskazuje jedynie, że podatnicy są obowiązani dołączyć do zeznania dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania potwierdzające nabycie rzeczy lub praw majątkowych. Przepis ten zawiera jedynie określenie środków dowodowych, które powinny służyć organom podatkowym do ustalenia zdarzeń mających wpływ na wysokość opodatkowania, zobowiązując jednocześnie podatnika do przedstawienia ich wraz z zeznaniem”<sup>264</sup>. Analogicznie czytamy w piśmiennictwie, iż „ustawodawca nie nałożył obowiązku dołączania do zgłoszenia dokumentów (lub ich kopii) potwierdzających posiadanie tytułu prawnego do nabytych rzeczy lub praw

---

<sup>261</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych Dz. U. z 2006 r., Nr 243, poz. 1762, które weszło w życie od 1 stycznia 2007 r.

<sup>262</sup> Zmienione rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 września 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych – Dz. U. z 2011 r., Nr 216, poz. 1278.

<sup>263</sup> Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2010 r., II FSK 1631/2008, LexPolonica.

<sup>264</sup> Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1626/09, CBOSA.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY majątkowych. Niedopuszczalna jest odmowa przyjęcia zgłoszenia, jeżeli w chwili składania zgłoszenia podatnik nie posiada dokumentów będących podstawą jego wypełnienia”<sup>265</sup>.

## 9. TERMIN ZGŁOSZENIE NABYCIA WŁASNOŚCI RZECZY I PRAW MAJĄTKOWYCH JAKO TERMIN O CHARAKTERZE MATERIALNOPRAWNYM

---

Zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub prawa majątkowego musi nastąpić w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia (z pewnymi wyjątkami) w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku<sup>266</sup>. W tym miejscu należy przypomnieć, iż pierwotny termin zgłoszenia nabycia do opodatkowania wynosił miesiąc. Jego zmiana na okres 6 miesięcy nastąpiła od 1 stycznia 2009 r., czyli termin miesięczny obowiązywał od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.<sup>267</sup>.

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy podatku od spadków i darowizn<sup>268</sup>, w którym proponowano wydłużenie terminu z miesięcznego na sześciomiesięczny „wielu podatników należących do grupy uprawnionych do zwolnienia z podatku od spadków (tj. małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha) nie jest w stanie wypełnić warunku zachowania miesięcznego terminu do złożenia zawiadomienia do urzędu skarbowego” i w takiej sytuacji „skoro termin miesięczny do złożenia zawiadomienia w praktyce okazuje się zbyt krótki, a intencją ustawodawcy było zwolnienie z opodatkowania od podatku od spadków (dziedziczenia w najbliższym kręgu rodzinnym) osób najbliższych spadkodawcy (małżonek,

<sup>265</sup> J. Banach, *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, Biuletyn Skarbowy 2009, nr 6, s. 9.

<sup>266</sup> Zgłoszenie spadku musi nastąpić również w terminie 6 miesięcy od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia – M. Majkowska, *Podatnik musi sam zgłosić spadek w urzędzie skarbowym*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/547737.podatnik\\_musi\\_sam\\_zglosic\\_spadek\\_w\\_urzedzie\\_skarbowym.ht ml](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/547737.podatnik_musi_sam_zglosic_spadek_w_urzedzie_skarbowym.ht ml). Innymi słowy 6 miesięcy na dokonanie zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, liczy się „od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (jeżeli postępowanie spadkowe toczyło się w sądzie) albo od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia (jeżeli postępowanie spadkowe toczyło się przed notariuszem)” – Ł. Zalewski – *Trzeba uważać na termin zgłoszenia spadku do skarbowki, aby uniknąć podatku*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/424572.trzeba\\_uwazac\\_na\\_termin\\_zgloszenia\\_spadku\\_do\\_skarbowki\\_a\\_by\\_uniknac\\_podatku.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/424572.trzeba_uwazac_na_termin_zgloszenia_spadku_do_skarbowki_a_by_uniknac_podatku.html).

<sup>267</sup> Termin 6 miesięcy do dokonania zgłoszenia przysługuje w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał po dniu 31 grudnia 2008 r. [http://www.izba\\_skarbowa.bydgoszcz.pl/files/US0409/SD.pdf](http://www.izba_skarbowa.bydgoszcz.pl/files/US0409/SD.pdf). zgodnie z ustawą z dnia 10 października 2008 o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. Nr 203, poz. 1267, s. 11098.

<sup>268</sup> Druk nr 341, Warszawa, 14 lutego 2008 r., <http://ww2.senat.pl/k7/dok/sejm/020/341-003.pdf>.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGŁĄDÓW DOKTRYNY

zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha), to ustawodawca powinien podjąć stosowne działania legislacyjne”, co też uczyniono ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>269</sup>. Na marginesie zauważyć należy, że w trakcie prac legislacyjnych również Rada Ministrów w zajęтым przez siebie stanowisku poparła pomysł wydłużenia terminu do złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, zauważając jednak, iż „z informacji uzyskanych od organów podatkowych w ramach monitorowania funkcjonowania przepisów dotyczących zwolnienia określonego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn wynika, iż 95 % nabywców złożyło w terminie zgłoszenie i skorzystało ze zwolnienia. Oznacza to, że w pierwszym roku obowiązywania nowych regulacji prawnych tylko 5 % podatników nie dopełniło warunku terminowego złożenia zgłoszenia. Należy przypuszczać, że liczba ta, wraz ze wzrostem świadomości obowiązujących przepisów będzie maleć. Mając jednak na względzie różny poziom wiedzy społeczeństwa na temat obowiązujących przepisów oraz konsekwencje niedokonania zgłoszenia w terminie Rząd podziela pogląd, iż należy rozważyć wydłużenie obowiązującego miesięcznego terminu na złożenie zgłoszenia”<sup>270</sup>. Analogiczne rozumowanie można odnaleźć w opinii dotyczącej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (druk 341) przygotowanej przez J. Strzelecką<sup>271</sup>, gdzie czytamy, że „proponowany projekt zmian ustawy o podatku od spadku i darowizn należy ocenić pozytywnie. Z punktu widzenia społecznego zawarta w nim zmiana regulacji prawnych stwarza podatnikowi możliwości do wywiązania się z ciężących na nim obowiązków podatkowych związanych z nabyciem rzeczy i praw majątkowych. Obowiązujące dotychczas przepisy ustanawiające zbyt krótki termin zgłoszenia od powstania obowiązku podatkowego uniemożliwiały wielu podatnikom wywiązanie się z ciężących zobowiązań, a ponieważ dotrzymanie terminu zgłoszenia warunkowało zwolnienie podatkowe, podatnicy ci mogli być narażeni na konieczność zapłacenia podatku. W szczególności dotyczyło to zgłoszenia nabycia spadku w wyniku orzeczenia sądu. Wycenienie wartości spadku niejednokrotnie było niemożliwe do przeprowadzenia w tak krótkim terminie. A zatem konsekwencje wynikające z ustalenia nierealnego terminu spadały na podatnika. Konstrukcja prawa powinna zapewniać podatnikowi możliwość wywiązania się z nałożonych na niego prawem obowiązków”<sup>272</sup>. Tym samym zauważono, iż „przedłożony projekt ustawy nie zmienia zakresu podmiotów uprawnionych do zwolnienia podatkowego, ani nie wprowadza nowych ulg podatkowych. W związku z tym nie powoduje skutków finansowych dla jednostek

<sup>269</sup> Dz. U. Nr 203, poz. 1267.

<sup>270</sup> <http://ww2.senat.pl/k7/dok/sejm/020/341-003.pdf>.

<sup>271</sup> [http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk6.nsf/0/6367DC574F3F0CE9C125742400229D4A/\\$file/i985-08.rtf](http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk6.nsf/0/6367DC574F3F0CE9C125742400229D4A/$file/i985-08.rtf).

<sup>272</sup> Tamże.

samorządu terytorialnego. Ponieważ intencją ustawodawcy było zwolnienie z opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku od osób należących do najbliższej rodziny, niemożliwość wywiązania się ze zbyt krótkiego terminu na zgłoszenie nabycia nie powinna być przesłanką do planowania dochodów budżetu od podatników, którzy nie mogli spełnić tego warunku<sup>273</sup>.

Termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych wynikający z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter materialnoprawny (zamieszczenie normy prawnej w ustawie materialnej, a nie procesowej)<sup>274</sup>. Zachowanie tego terminu jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia, będącego instytucją prawa materialnego<sup>275</sup>. Niezgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w przewidzianym przez ustawodawcę terminie powoduje, że podatnik nie może ze zwolnienia skorzystać, co ma wpływ na wymiar podatku, a więc jest to skutek w sferze prawa materialnego<sup>276</sup>. Innymi słowy złożenie zgłoszenia w terminie wskazanym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia, gdyż zwolnienie podatkowe jest instytucją prawa materialnego i zatem przepisy określające warunki zwolnienia, stanowiące element tej instytucji, także są przepisami prawa materialnego<sup>277</sup>. Tym samym konsekwencją niezgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w przewidzianym przez ustawodawcę terminie będzie utrata prawa do zwolnienia. Analogicznie czytamy w orzecznictwie, iż „z uwagi na przedmiot darowizny, wierzytelność, jedyną przesłanką do jej zwolnienia na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn było dokonanie przez zgłoszenia tej darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego we wskazanym w tym przepisie terminie”<sup>278</sup>. Ponadto zasadna jest argumentacja, iż „złożenie zgłoszenia SD-Z2 w terminie wskazanym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia. Zwolnienie podatkowe jest instytucją prawa materialnego. Wobec tego, przepisy określające warunki zwolnienia, stanowiące element tej instytucji, także są przepisami prawa materialnego. Niespełnienie warunku terminowego złożenia zgłoszenia SD-Z2 powoduje, że zwolnienie podatnikowi nie przysługuje. Jest to więc skutek, który powstaje w sferze materialnoprawnej podatnika,

---

<sup>273</sup> Tamże.

<sup>274</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2010 r., I SA/Kr 1822/09, Lex.

<sup>275</sup> Zakreślony w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn sześciomiesięczny termin, jako kreujący uprawnienie strony, jest terminem prawa materialnego – zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2010 r., I SA/Kr 1822/09, Lex.

<sup>276</sup> Wyrok NSA z dnia 21 września 2010 r., II FSK 685/09, Lex.

<sup>277</sup> Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2011 r., II FSK 1648/09, Lex.

<sup>278</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 września 2009 r., III SA/Wa 745/09, CBOSA.

sprawiając, że nie może skorzystać z uprawnienia, jakim jest zwolnienie podatkowe. Innymi słowy, złożenie zgłoszenia po terminie nie wywołuje efektu w postaci powstania prawa do skorzystania przez podatnika ze zwolnienia, przewidzianego w. 4a u.p.s.d.”<sup>279</sup>.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przewiduje możliwości przywrócenia terminu dla skorzystania ze zwolnienia zawartego w art. 4a. ust 1 pkt 1<sup>280</sup>. Za trafnością tego wniosku przemawia orzecznictwo sądowe, w którym poza sporem pozostaje stanowisko, że zgodnie z art. 162 § 4 O.p. przywrócenie terminu ma zastosowanie wyłącznie do terminów prawa procesowego<sup>281</sup>. Tym samym instytucja z art. 162 O.p. nie będzie miała zastosowania do terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.<sup>282</sup>, będącego terminem prawa materialnego<sup>283</sup>. Daje temu wyraz również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 15 grudnia 2010 r., iż termin ustanowiony w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest terminem prawa materialnego, nie podlegającym przywróceniu na zasadach określonych w ustawie Ordynacja podatkowa<sup>284</sup>. Tak też ujmuje tę kwestię orzeczenie innego sądu, iż „przywrócenie terminu prawa materialnego jest dopuszczalne tylko wówczas, jeżeli taką możliwość przewiduje przepis określający dany termin. Natomiast ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przewiduje takiej możliwości dla terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn”<sup>285</sup>.

Reasumując powyższe uwagi należy stwierdzić, że „warunek skorzystania ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w postaci terminowego złożenia zgłoszenia nabycia spadku w przypadku spadkobierców został jasno i precyzyjnie przez ustawodawcę wyartykułowany i zależy wyłącznie od prawidłowego zachowania się samego spadkobiercy. Przepisy określające warunki zwolnienia, w tym termin dokonania czynności, stanowią zatem element tej instytucji. Niedochowanie warunku terminowego złożenia zgłoszenia nabycia spadku wywołuje skutek w sferze materialnoprawnej

---

<sup>279</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 lutego 2012 r., I SA/Sz 910/11, CBOSA.

<sup>280</sup> „Przywrócenie terminu prawa materialnego jest dopuszczalne tylko wówczas, jeżeli taką możliwość przewiduje przepis ustawowy określający dany termin. Nie ulega wątpliwości, że ustawa o podatku od spadków i darowizn nie przewiduje takiej możliwości dla terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1” – wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 sierpnia 2010 r. I SA/Gd 462/2010, LexPolonica.

<sup>281</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2009 r., III SA/Wa 578/09, Lex.

<sup>282</sup> „Termin określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy nie może być przywrócony z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 162 § 4 O.p. Instytucję przywrócenia terminu stosuje się tylko do terminów procesowych” – wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2009 r., III SA/Wa 577/09, Lex.

<sup>283</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2009 r., I SA/Gl 214/09, Lex.

<sup>284</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 grudnia 2010 r., I SA/Ol 768/10, Lex.

<sup>285</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 marca 2009 r., I SA/Wr 1024/08, Lex.



ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

w postaci niemożności skorzystania ze zwolnienia podatkowego<sup>286</sup>. Analogicznie czytamy również w piśmiennictwie, iż „termin przewidziany a art. 4a ma charakter materialnoprawny – zachowanie tego terminu jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia, a samo zwolnienie jest instytucją prawa materialnego<sup>287</sup>. Należy jednak pamiętać, iż „data podpisania zeznania nie ma znaczenia w kwestii oceny, czy został zachowany termin określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W tym zakresie znaczenie ma bowiem wyłącznie data zgłoszenia (a nie podpisania formularza) nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego<sup>288</sup>. Inaczej mówiąc „ustawowy jednomiesięczny – (obecnie 6 miesięcy – przyp. autora) termin do zgłoszenia o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych w celu skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn liczony jest od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu powszechnego w przedmiocie nabycia spadku. Nie jest zatem prawidłowe stanowisko, że termin miesięczny (obecnie 6 miesięcy – przyp. autora) winien być liczony od dnia doręczenia odpisu rozstrzygnięcia sądu powszechnego, a więc powzięcia informacji o uprawomocnieniu się orzeczenia, czy od daty nadania przez sąd klauzuli prawomocności<sup>289</sup>. Ponadto „obowiązek zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn ciąży na każdym nabywcy spadku. Zatem okoliczność, że jeden z nabywców z kręgu czterech spadkobierców zgłosił nabycie w ustawowym terminie, nie powoduje zastosowania zwolnienia dla pozostałych spadkobierców<sup>290</sup>. Trzeba przy tym zastrzec, iż podatnik z tzw. grupy zerowej nie traci prawa do zwolnienia z art. 4a u.p.s.d., jeżeli zgłosi nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przed dniem uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, czyli „przedwcześnie”, ponieważ termin 6-miesięczny (w poprzednim stanie prawnym miesięczny) służy do ustalenia daty końcowej, a odmienne stanowisko naruszałoby konstytucyjną zasadę sprawiedliwości<sup>291</sup>. Zgodnie ze stanowiskiem NSA z dnia 15 lutego 2012 r., nie ulega też wątpliwości, że „brak jest racjonalnych podstaw do przyjęcia, aby wcześniejsze – niż uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku – zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia pozbawiało podatnika prawa do zwolnienia od podatku z tytułu nabycia spadku. Gramatyczna wykładnia art. 4a ust. 1 pkt 1

<sup>286</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2009 r., I SA/Bd 290/2009, LexPolonica.

<sup>287</sup> A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 98.

<sup>288</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2010 r., I SA/Gl 11/09, Lex.

<sup>289</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 grudnia 2009 r., I SA/Kr 1013/09, Lex.

<sup>290</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., III SA/Po 35/10, Lex; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 sierpnia 2010 r., I SA/Gd 462/10, CBOSA.

<sup>291</sup> A. Tarka, *Przedwcześnie zawiadomienie fiskusa nie pozbawia ulgi*, <http://www.rp.pl/artykul/793777.813066-Podatek-od-spadkow-i-darowizn-Przedwcześnie-zawiadomienie-o-nabyciu-spadku-nie-pozbawia-zwolnienia.html>; wyrok NSA z dnia 15 lutego 2012 r., II FSK 1538/10, CBOSA.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

ustawy o podatku od spadków i darowizn wskazuje na to, że ustawodawca dla zachowania przedmiotowego zwolnienia wymaga jedynie, aby zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło w terminie miesiąca (obecnie 6 miesięcy – przyp. autora) liczonego od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Dzień ten umożliwia zatem obliczenie miesięcznego (obecnie 6 miesięcy – przyp. autora) terminu, do którego to czasu podatnik powinien zdążyć powiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o nabyciu własności rzeczy w drodze spadku. Nie oznacza to jednakże, że wcześniejsze złożenie takiego zeznania pozbawia podatnika prawa do zwolnienia podatkowego. Nie wykluczył tego ustawodawca, gdyż zgodnie z literalnym brzmieniem art. 4a ust. 1 pkt 1, określony w nim termin wskazywał jednoznacznie na sposób obliczenia terminu końcowego. Natomiast, gdyby zamiarem ustawodawcy było określenie terminu początkowego liczonego od daty uprawomocnienia się orzeczenia sądu, redagując przepis zamieściłby zwrot „nie wcześniej niż” od dnia uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Wprowadzając więc obowiązek dotrzymania zakreślonego terminu dla zachowania zwolnienia ustawodawca wymaga jedynie, by zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło nie później niż w ciągu miesiąca (obecnie 6 miesięcy – przyp. autora) od dnia uprawomocnienia się orzeczenia. Tak więc termin ten jest zachowany także w sytuacji, gdy zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło jeszcze przed uprawomocnieniem się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku”<sup>292</sup>. Tym samym zastosowanie wykładni językowej prowadzi do przyjęcia tezy, że początek biegu terminu sześciomiesięcznego nie został określony, a jedynie wskazano na jego moment końcowy. Również w sytuacji, kiedy podatnik otrzyma postanowienie sądu określające uprawomocnienie się orzeczenia o nabyciu spadku i dokona z zachowaniem terminu zgłoszenia nabycia spadku właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, a po złożeniu tego zawiadomienia doręczone mu zostanie sprostowanie daty prawomocnego nabycia spadku na jego niekorzyść, to nie traci prawa do zwolnienia z art. 4a. u.p.s.d.<sup>293</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w takim przypadku wadliwa data uprawomocnienia się postanowienia nabycia spadku określona przez sąd nie może działać na niekorzyść podatnika<sup>294</sup>.

---

<sup>292</sup> Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2012 r., II FSK 1538/10, CBOSA.

<sup>293</sup> P. Molik, *Spadkobierca nie straci ulgi w podatku z winy sądu*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/orzeczenia/575974,spadkobierca\\_nie\\_straci\\_ulgi\\_w\\_podatku\\_z\\_winy\\_sadu.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/orzeczenia/575974,spadkobierca_nie_straci_ulgi_w_podatku_z_winy_sadu.html).

<sup>294</sup> Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2011 r., II FSK 1207/10, CBOSA.

## 10. WYJĄTEK OD ART. 4A UST. 1 PKT 1 U.P.S.D.

---

Jak trafnie zauważono w doktrynie „ponieważ powstanie zobowiązania podatkowego w myśl ustawy niekiedy jest skutkiem zdarzeń prawnych niezależnych od woli nabywcy, może się zdarzyć, że podatnik dowie się o nabyciu majątku po upływie terminu do zgłoszenia. W tych wypadkach termin zgłoszenia płynie od dnia powzięcia wiadomości o nabyciu majątku (...)”<sup>295</sup>. Precyzyjnie rzecz ujmując odstępstwem od reguły określonej w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn jest wystąpienie okoliczności opisanych w ust. 2, czyli sytuacji, gdy nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku. Wówczas przedmiotowe zwolnienie stosuje się, gdy nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe Naczelnikowi Urzędu Skarbowego nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości<sup>296</sup> o ich nabyciu. Należy jednak pamiętać, że ust. 1 art. 4a u.p.s.d. reguluje sytuację, w której jest przeprowadzane postępowanie w sprawie stwierdzenia nabycia spadku i spadkobierca wie o tym, np. sam składa wniosek o nabycie spadku. Postępowanie to kończy się wydaniem postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku przez określone osoby. Natomiast ust. 2 dotyczy sytuacji, kiedy osobie co prawda przysługują prawa do spadku, ale nie wie o tym, nie posiada wiedzy o toczącym się postępowaniu spadkowym i postanowieniu o stwierdzeniu nabyciu przez nią spadku. Następnie po czasie dowiaduje się o nabyciu spadku.

Dla zastosowania art. 4a ust. 2 u.p.s.d. istotny jest moment, w którym nabywca powziął wiedzę (dowiedział się) o nabyciu własności rzeczy, praw należących do spadku oraz uprawdopodobnienie momentu uzyskania tej wiedzy. Wiedza spadkobiercy o powołaniu do spadku, wiedza o postanowieniu stwierdzającym nabycie spadku nie może być utożsamiana z

---

<sup>295</sup> M. Rusinek, *Komentarz do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, publikacja elektroniczna, Lex.

<sup>296</sup> „Wprawdzie w przepisie art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.) mowa o dniu powzięcia wiadomości o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (w tym w drodze dziedziczenia), jednak logiczna wykładnia tego przepisu w związku z treścią przepisu ust. 1 prowadzi do wniosku, iż w przypadku spadkobierców termin ten należy liczyć od dnia powzięcia wiadomości o uprawomocnieniu się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku – oczywiście dotyczy to sytuacji, gdy spadkobierca „uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości” (art. 4a ust. 2 PSpDarU *in fine*) o tym fakcie, tj. uprawomocnieniu się postanowienia” – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2011 r., I SA/Sz 420/11, Legalis.

wiedzą o nabyciu własności konkretnych rzeczy należących do spadku. Jeżeli jednak nabywca miał świadomość nabycia spadku, gdyż złożył wniosek do sądu rejonowego o stwierdzenia jego nabycia, to nie może „skutecznie twierdzić, że wiadomość o nabyciu spadku powziął dopiero po otrzymaniu odpisu postanowienia, o którego wydanie sam wystąpił, wskazując siebie jako jednego ze spadkobierców. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku ma wyłącznie charakter deklaratoryjny i potwierdza jedynie fakt nabycia spadku, które to nabycie – z mocy art. 925 k.c. – nastąpiło z chwilą otwarcia spadku, a więc z chwilą śmierci spadkodawcy. Regulacja zawarta w art. 4a ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn ma zastosowanie tylko wówczas, gdy podatnik rzeczywiście w późniejszym terminie dowiedział się o nabyciu spadku, np. nie wiedział o śmierci spadkodawcy”<sup>297</sup>.

Spadkobierca może wpłynąć na termin (dzień) uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku:

- a) jeśli nie wystąpi o uzasadnienie postanowienia – orzeczenie staje się prawomocne po upływie 21 dni od jego ogłoszenia,
- b) jeżeli wystąpi o uzasadnienie – ale nie złoży apelacji – orzeczenie staje się prawomocne po upływie 14 dni od doręczenia jego uzasadnienia.

Inaczej mówiąc dniem uprawomocnienia się postanowienia sądu o nabyciu spadku jest moment ustalony zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego<sup>298</sup>, uwzględniający terminy do żądania uzasadnienia tego postanowienia oraz wniesienia apelacji, a nie dzień nadania klauzuli prawomocności, czy też doręczenia orzeczenia sądu<sup>299</sup>.

Oprócz zgłoszenia rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym nabywca dowiedział się o ich nabyciu, musi jednocześnie uprawdopodobnić fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu. W tym miejscu należy przypomnieć, że w przypadku **uprawdopodobnienia** nie stosuje się reguł postępowania dowodowego, **gdyż jest ono środkiem słabszym** od dowodu, a o jego zaistnieniu możemy mówić wówczas, gdy twierdzenie strony jest prawdopodobne, wiarygodne. Stanowisko takie wyrażono, m.in. w wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2009 r., że uprawdopodobnienie wskazuje, że podatnik nie jest zobligowany do udowodnienia

<sup>297</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2009 r., I SA/GI 214/2009, LexPolonica.

<sup>298</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. z 1964 r., Nr 43, poz. 296.

<sup>299</sup> Ł. Zalewski, *Trzeba uważać na termin zgłoszenia spadku do skarbowki, aby uniknąć podatku*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 28 maja 2010 r.

przed organem faktu późniejszego powzięcia wiadomości o nabyciu. Świadczy to o odformalizowaniu i uproszczeniu postępowania, co ma być niewątpliwie udogodnieniem dla nabywcy<sup>300</sup>. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym, słabszym niż dowód, nie dającym pewności, lecz jedynie wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o danym fakcie. Uprawdopodobnienie prowadzi do uzasadnionego przypuszczenia, że zdarzenie rzeczywiście miało miejsce<sup>301</sup>. Tym samym uprawdopodobnienie będzie miało miejsce, gdy nabywca twierdzi, że nie otrzymał wiadomości o stwierdzeniu nabycia spadku, np. z powodu pobytu za granicą. Innymi słowy „przepis art. 4a ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn traktuje o uprawdopodobnieniu faktu późniejszego powzięcia wiadomości o nabyciu spadku lub darowizny, a nie zaś o udowodnieniu tej okoliczności. Przy takim brzmieniu powołanego przepisu należało przeprowadzić wszelkie dowody, które pozwoliłyby na przyjęcie, że uprawdopodobnienie nastąpiło, bądź wykazanie w sposób jednoznaczny, że nie doszło do uprawdopodobnienia faktu, iż skarżąca dokonała zgłoszenia darowizny w ciągu miesiąca od dnia dowiedzenia się o niej<sup>302</sup>”.

Z przeprowadzonych wyżej rozważań wynika, iż „w przepisie art. 4a ust. 2 u.p.s.d. chodzi więc o przypadki o charakterze wyjątkowym, w których z natury i istoty nabycia danego prawa majątkowego czy własności rzeczy wynika, że nabywca mógł dowiedzieć się o tym nabyciu później, nie zaś o sytuacji, kiedy nabywca dowiedział się później na skutek własnych zaniechań czy zaniechań (chyba że nie można przypisać mu winy z uwagi na zaniechania innych osób czy organów)”<sup>303</sup>.

## 11. NABYCIE ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH TYTUŁEM DAROWIZNY LUB POLECENIA DARZYŃCY

---

W przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną 9.637 zł – to zgodnie z art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwolnione będzie nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka,

---

<sup>300</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2009 r., I SA/Po 1533/08, Lex.

<sup>301</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2009 r., I SA/Po 1533/08, Lex.

<sup>302</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 sierpnia 2010 r. I SA/OI 465/2010, LexPolonica.

<sup>303</sup> S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa..., op. cit.*, s. 210.



ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli oprócz zgłoszenia, nastąpi udokumentowanie ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Jak podnosi się w judykaturze „jedynie w przypadku darowizny środków pieniężnych dla zachowania zwolnienia z podatku od spadków i darowizn wymagane jest udokumentowanie otrzymania tych środków dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym”<sup>304</sup>. Jednakże „nie budzi wątpliwości, iż w przypadku zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn nie wystarczy zawrzeć umowę darowizny, należy również zgłosić ten fakt organowi podatkowemu we właściwym terminie i udokumentować przekazanie darowizny na rachunek bankowy obdarowanego. Trudno jednak wywieść z analizowanego przepisu, że skorzystanie przez podatnika z przewidzianego tam zwolnienia może nastąpić tylko w sytuacji, gdy jest on posiadaczem rachunku bankowego (w rozumieniu art. 725 k.c.) i darowane środki pieniężne zostaną przekazane przez darczyńcę na ten właśnie rachunek bankowy. Zwolnienie to przysługuje także wówczas, gdy kwota darowizny zostanie przekazana na konto bankowe, które wskaże nabywca pieniędzy, a ten rachunek bankowy nie musi należeć do nabywcy (obdarowanego). Wymogi dokumentacyjne w tym względzie służyć mają jedynie wykazaniu faktycznego otrzymania przedmiotu darowizny (środków pieniężnych), potwierdzać dokonanie przepływu środków pieniężnych stanowiących własność darczyńcy na rzecz obdarowanego”<sup>305</sup>.

Najczęściej w orzecznictwie wskazuje się, że „przekazania środków na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym, jest wymogiem wyłącznie technicznym, związanym z przewidzianą przez ustawodawcę potrzebą udokumentowania faktycznego przeprowadzenia darowizny; warunek ten nie może być utożsamiany z istotą przedmiotowego zwolnienia podatkowego. Wprowadzając ten wymóg ustawodawcy nie chodziło przecież o przysporzenie korzyści bankom czy też spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym i poczcie – ale o preferowanie faktycznego dokonywania darowizny pomiędzy oznaczonymi członkami

<sup>304</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 grudnia 2008 r., I SA/Rz 591/08, CBOSA.

<sup>305</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2011 r., I SA/Łd 302/11, CBOSA.

rodziny”<sup>306</sup>. Innymi słowy „art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn ma zastosowanie wyłącznie do darowizn, których przedmiotem są pieniądze. W wypadku wszelkich innych świadczeń, a więc i np. zwolnienia z długu, wymagane jest tylko pochodzenie darowizny od członka rodziny i zgłoszenie jej w terminie do opodatkowania”<sup>307</sup>.

Podatnik, który dokonał zgłoszenia w wymaganym terminie i jest w stanie wykazać, że przepływ środków pieniężnych miał miejsce w rzeczywistości, nie może zostać pozbawiony prawa do zwolnienia od podatku. Zdaniem orzecznictwa „wpłata dokonana na konto dewelopera spełnia wymogi zawarte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, ponieważ przelew dokonywany jest w związku z umową łączącą dewelopera z obdarowanym, a nie dewelopera z darczyńcą”<sup>308</sup>. Taki punkt widzenia potwierdza również Minister Finansów podnosząc, iż „w konsekwencji przyjętej interpretacji przepisu [art. 4a pkt 2](#) ustawy o podatku od spadków i darowizn, należy stwierdzić, że w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, warunek określony w tym przepisie jest spełniony także wtedy, gdy nabywca udokumentuje ich otrzymanie dowodem przekazania bezpośrednio na rachunek dewelopera w wykonaniu zawartej z nim umowy”<sup>309</sup>. Jest to zgodne z linią orzecniczą, iż „konieczność potwierdzenia otrzymania darowizny dowodem przekazania „na rachunek bankowy nabywcy” należy uznać jedynie za niezręcznie sformułowanie wymogu technicznego. W sytuacji, gdy wpłata jest dokonywana przez darczyńcę na konto dewelopera tytułem raty przysługującej mu od obdarowanego, to również jest to wpłata „na rachunek bankowy nabywcy” spełniająca wymogi zawarte w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., ponieważ przelew dokonywany jest w związku z umową łączącą dewelopera z obdarowanym, a nie dewelopera z darczyńcą. Dokonanie tej wpłaty przez darczyńcę zamiast obdarowanego na konto dewelopera ze szczegółowym określeniem tytułu tej wpłaty jest tylko ominięciem zbędnego pośrednika, przy pełnym zachowaniu celu ustanowionego przepisu. Takie przekazanie w wyraźny i niewątpliwy sposób dokumentuje kto, komu i co darował”<sup>310</sup>. Należy przy tym dodać, że podlega zwolnieniu od podatku nabycie tytułem darowizny środków pieniężnych, jeżeli nabycie to zostało zgłoszone organowi podatkowemu we właściwym czasie i

<sup>306</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 marca 2011 r., I SA/Gd 32/11, Lex.

<sup>307</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 lipca 2008 r., I SA/Wr 412/08, CBOSA.

<sup>308</sup> Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2010 r., II FSK 2028/2008, LexPolonica.

<sup>309</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 15 lutego 2012 r., PL/LM/834/10/BNJ/12/41, VDP.

<sup>310</sup> Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2010 r., II FSK 2028/08, CBOSA.

udokumentowane dowodem przekazania na rachunek bankowy prowadzony dla innego niż obdarowany podmiotu, ale na rzecz obdarowanego. Ponadto „sformułowanie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn „na rachunek bankowy nabywcy” nie oznacza, że musi to być konto, jakie bank prowadzi dla obdarowanego”<sup>311</sup>.

Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. podatnicy chcący skorzystać ze zwolnienia muszą udokumentować otrzymanie środków pieniężnych, tzw. „dowodem przekazania na rachunek bankowy”. Z treści tego przepisu nie wynika ani forma dowodu (dokumentu) przekazania, czy też sam sposób przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika”. Jak zwrócono uwagę w orzecznictwie „z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wynika ani forma dowodu przekazania, ani sam sposób przekazania środków pieniężnych na rachunek podatnika”<sup>312</sup>. Także zdaniem Ministerstwa Finansów „brak jest przepisów, które określałyby jednoznacznie, jaką formę powinien mieć ww. dowód przekazania. Wobec powyższego uznać należy, iż dowód ten może mieć formę zarówno „papierowego” dowodu wpłaty/przelewu, które potwierdzone są podpisem i stemplem bankowym, jak również formę dokumentu elektronicznego – w przypadku gdy zlecenie przekazania środków pieniężnych złożone zostało za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Dokument elektroniczny powinien zawierać wszystkie elementy, jakie zawiera dokument papierowy, z zastrzeżeniem, iż wygenerowane elektronicznie potwierdzenie wykonania przelewu nie wymaga podpisu ani stempla bankowego”<sup>313</sup>. Tym samym odmawianie prawa do zwolnienia z podatku przy darowiźnie dla najbliższej rodziny tylko dlatego, że nie została dokonana za pomocą przelewu bankowego, należy jednoznacznie uznać za nadmierny formalizm organów podatkowych. Ponadto orzecznictwo podnosi, iż „określenie „udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym” nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że udokumentowanie ma jednoznacznie potwierdzać, że wpłacającym jest darczyńca czy też, że to on ma wykonać osobiście dyspozycję wpłaty. Przeciwnie zarówno przekazu pocztowego, jak i wpłaty na rachunek bankowy (o ile regulamin konkretnego banku nie przewiduje inaczej)

<sup>311</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2011 r., III SA/Po 65/11, Legalis.

<sup>312</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2009 r., I SA/GI 993/2008, LexPolonica.

<sup>313</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 11 lipca 2007 r., PL-0683-30/LM/EO/07-576, Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych, [www.mf.gov.pl/\\_files\\_/podatki/biuletyn.../bs4-2007.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/biuletyn.../bs4-2007.pdf).

może dokonać dowolna osoba, której dane osobowe nie są sprawdzane i może podać jako dane osoby wpłacającej dowolne dane, o ile transakcja nie wymaga rejestracji transakcji i osób jej dokonujących zgodnie z przepisami art. 8 i następnych ustawy z 2000 r. o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz o przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu”<sup>314</sup>.

Darowizna może być dokonana w formie bezgotówkowej (przelewem) lub gotówkowej, tj. wpłaty w banku środków pieniężnych na rachunek obdarowanego. Tym samym przekazanie darowizny środków pieniężnych nie w formie przelewu, lecz poprzez dowód wypłaty i bankowy dowód wpłaty potwierdzają dokonanie darowizny pomiędzy osobami bliskimi, stanowią podstawę do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, np. „córka nie musi zapłacić podatku od darowizny od matki, choćby pieniądze zostały wysłane z konta będącego współwłasnością jeszcze innej osoby i to ona złożyła zlecenie przelewu”<sup>315</sup>. Analogicznie czytamy w orzecznictwie, iż „art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn wskazuje wyłącznie na to, że podatnicy zamierzający skorzystać z tego zwolnienia winni udokumentować otrzymanie środków pieniężnych „dowodem przekazania na rachunek bankowy” i z całą pewnością z treści nie wynika zarówno forma dowodu (dokumentu) przekazania, jak i samego sposobu przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika. W istocie rzeczy możemy mieć tu do czynienia zarówno z formą transakcji gotówkowej, jak i szeroko rozpowszechnionej – formie bezgotówkowej. Warto w tym miejscu zauważyć, że udokumentowanie wpłaty przekazem pocztowym, uznane za wystarczające w rozumieniu art. 4a ust. 1 pkt 2, niczym nie różni się od dowodu wpłaty gotówki w banku i w zasadzie nie stanowi potwierdzenia, kto rzeczywiście takiej wpłaty dokonał”<sup>316</sup>. Na marginesie należy zauważyć, iż w sytuacji, gdy darowizna środków pieniężnych jest przekazywana na rzecz dziecka tylko przez jednego z rodziców nieuprawnionym będzie żądanie przez organy podatkowe złożenia oświadczenia, czy darczyńca pozostaje we wspólności majątkowej ze swoim małżonkiem<sup>317</sup>.

Z przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wynika, by złożenie polecenia przelewu przez osobę trzecią wykluczało prawo do zwolnienia. Również „wpłata na rzecz obdarowanego należności pieniężnej na konto bankowe jego wierzyciela spełnia

<sup>314</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lipca 2009 r., VIII SA/Wa 184/09, CBOSA.

<sup>315</sup> S. Sołtys, *Kiedy darowizna korzysta z ulgi*, <http://www.rp.pl/artykul/369926.html?print=tak&p=0>.

<sup>316</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2009 r., I SA/GI 993/08, CBOSA.

<sup>317</sup> E. Matyszewska, *Fiskus utrudnia darowizny rodzinne*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/wywiady/575557,fiskus\\_utrudnia\\_darowizny\\_rodzinne.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/wywiady/575557,fiskus_utrudnia_darowizny_rodzinne.html); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 września 2011 r., I SA/Wr 935/11, CBOSA.

wymóg, o którym mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>318</sup>. Dodatkowo należy zauważyć, że spełnia warunki zwolnienia z art. 4a u.p.s.d. również wpłacenie przez rodziców pieniędzy na rzecz dziecka bezpośrednio na konto, np. 딜ера samochodowego. Tym samym „przepis art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie daje podstawy do twierdzenia, że dla uzyskania ulgi (zwolnienia – przyp. autora) koniecznym jest wpłacenie kwoty darowizny jedynie przez darczyńcę. Konieczność potwierdzenia otrzymania darowizny dowodem „przekazania na rachunek bankowy nabywcy” należy uznać jedynie za niezręcznie sformułowanie wymogu technicznego, a wykładnia językowa art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie może sprowadzać się do szukania sensu poszczególnych wyrazów, ale powinna być połączona z analizą celu regulacji prawnej, a celem tym było zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny<sup>319</sup>. Innymi słowy „wykładnia językowa przepisu art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie pozwala na jednoznaczne odkodowanie hipotezy w nim zawartej w zakresie udokumentowania darowizny pieniędzy znajdujących się na wspólnym koncie darczyńcy i obdarowanego, co obligowało organy podatkowe do zastosowania wykładni celowościowej. Ta zaś prowadzi do konstatacji, że spełnione zostało założenie prawodawcy, bowiem darowizna na rzecz osoby najbliższej została wykonana, a środki z niej pochodzące zostały wpłacone na jej indywidualne już konta bankowe<sup>320</sup>. Innymi mówiąc „do zwolnienia z podatku darowizny między członkami najbliższej rodziny nie jest konieczne, aby pieniądze zostały przelane na konto obdarowanego. Wystarczy, by obdarowany faktycznie korzystał z tych pieniędzy. Dlatego przelanie pieniędzy na rachunek funduszu inwestycyjnego, którego uczestnikiem jest obdarowany, spełnia warunki do zwolnienia z podatku od spadków i darowizn<sup>321</sup>. Także „w przypadku kiedy skarżąca nie posiada odrębnego konta bankowego, a przedkłada potwierdzenie przekazania środków pieniężnych na konto swojego męża, z którym pozostaje w związku małżeńskim, objętym wspólnością majątkową – trzeba przyjąć, że został zrealizowany wymóg, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d.<sup>322</sup>. Natomiast „odmawianie prawa do zwolnienia z podatku przy darowiznie dla

<sup>318</sup> Wyrok NSA z dnia 25 marca 2011 r., II FSK 2020/2009, LexPolonica.

<sup>319</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lipca 2011 r., I SA/Gd 454/11, VDP.

<sup>320</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wr 1113/08, CBOSA.

<sup>321</sup> Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2011 r., II FSK 880/10, CBOSA.

<sup>322</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 maja 2010 r., I SA/Kr 355/10, CBOSA.



najbliższej rodziny tylko dlatego, że nie została dokonana za pomocą przelewu bankowego, to przesadny formalizm fiskusa”<sup>323</sup>.

## 12. PODSUMOWANIE

---

Istota prawna i ekonomiczna podatku od spadków i darowizn sprowadza się do obciążenia nieodpłatnie uzyskanego przyrostu majątku pomiędzy dotychczasowym a nowym właścicielem. Mając na uwadze fakt, iż podatnikami podatku od spadków i darowizn są wyłącznie osoby fizyczne, rodzi się naturalne spostrzeżenie, iż w wyniku powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy osobami najbliższymi następuje przejęcie majątku pod tytułem darmym. Daje temu wyraz doktryna, podnosząc, iż „urzeczywistnienie prorodzinnego modelu opodatkowania nabycia rzeczy lub prawa majątkowego pod tytułem darmym można również dostrzec w instytucji zwolnienia podatkowego”<sup>324</sup>, uregulowanego w art. 4a u.p.s.d. Tym samym za zasadne należy uznać wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podmiotowego z art. 4a u.p.s.d., którego celem była przede wszystkim ochrona interesów majątkowych członków najbliższej rodziny, m.in. ze względu na szczególne powiązania osobiste i rodzinne<sup>325</sup>.

Konkludując, należy podkreślić, że zwolnienie podmiotowe z art. 4a u.p.s.d. poprzez wyłączenie (redukcję)<sup>326</sup> osób najbliższych (tzw. grupę zerową) z ciężaru opodatkowania jest „ukłonem” normodawcy w kierunku prorodzinnego charakteru<sup>327</sup> podatku od spadków i darowizn, jako modelu podatku osobistego<sup>328</sup>. Wszystko to prowadzi do wniosku, iż na gruncie podatku od spadków i darowizn „mamy do czynienia ze zdarzeniami cywilnoprawnymi, które w większości przypadków zachodzą w obrębie stosunków wewnątrzrodzinnych. Mając na uwadze ideę prorodzinnoci systemu podatkowego, ustawodawca uzależnił wysokość podatku nie tylko

---

<sup>323</sup> Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2010 r., II FSK 1394/09, CBOSA; A. Tarka, *Odmawianie prawa do zwolnienia z podatku przy darowiźnie dla najbliższej rodziny tylko dlatego, że nie została dokonana za pomocą przelewu bankowego, to przesadny formalizm fiskusa*, [http://podatki.gazetaprawna.pl/orzeczenia/470683,do\\_prawa\\_zwolnienia\\_z\\_darowizny\\_nie\\_zawsze\\_potrzebny\\_przelew\\_bankowy.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/orzeczenia/470683,do_prawa_zwolnienia_z_darowizny_nie_zawsze_potrzebny_przelew_bankowy.html).

<sup>324</sup> M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Instytucje...*, Lex.

<sup>325</sup> Szerzej S. Babiarz, *Spadek...*, *op. cit.*, s. 390.

<sup>326</sup> W. Nykiel, *Ulgi...*, *passim*.

<sup>327</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 302-303.

<sup>328</sup> Zob. P. Smoleń, *Kształtowanie...*, *passim*; A. Błaszczuk, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 20; K. Chustecka, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 95.

od wartości przysporzenia, lecz także od stopnia pokrewieństwa i powinowactwa między beneficjentem tego przysporzenia a darczyńcą lub spadkodawcą<sup>329</sup>.

Zwolnienie podatkowe z art. 4a u.p.s.d., analogicznie jak inne zwolnienia podatkowe, nie jest wbrew stanowisku znacznej części orzecznictwa przywilejem podatkowym, który należy interpretować **w sposób ścisły** (*exceptiones non sunt extendendae*). W tym miejscu należy raz jeszcze przywołać stanowisko podniesione w literaturze przedmiotu, iż w warunkach, gdy prawodawca wprowadza zwolnienie podatkowe do budowy (struktury) danego podatku, to będzie ono „modelować” obowiązek podatkowy, analogicznie jak inne elementy konstrukcyjne tego podatku<sup>330</sup>. Tym samym niczym nieuzasadnione jest twierdzenie przemawiające za stosowaniem szczególnego rodzaju wykładni względem zwolnień podatkowych<sup>331</sup>.

W związku z licznymi wątpliwościami, głównie ze strony judykatury, należy podkreślić, iż zwolnienie od podatku od spadków i darowizn, o którym mowa w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. ma zastosowanie do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło po dniu 31 grudnia 2006 r. Jednakże warunkiem skorzystania ze zwolnienia uregulowanego w art. 4a u.p.s.d. jest zaliczenie nabywcy własności rzeczy lub praw majątkowych do tzw. grupy zerowej. W przeciwnym razie osoby te utracą prawo do zwolnienia podatkowego i podlegać będą opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej.

*In plus* należy ocenić wydłużenie z miesiąca do sześciu, terminu na zgłoszenie nabycia własności rzeczy i praw majątkowych do opodatkowania. Trafności powyższej tezy potwierdza również orzecznictwo, akcentując, iż „norma prawna wynikająca z art. 4a ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.) godzi w konstytucyjną zasadę proporcjonalności, którą można wyprowadzić z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz zasady zaufania obywateli do państwa, wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Wymóg zgłoszenia do urzędu skarbowego, o którym mowa jest w tym przepisie, w terminie miesięcznym był, bez wątpienia, nadmiernym obciążeniem

<sup>329</sup> M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, *Institucje...*, Lex.

<sup>330</sup> A. Mariański, *Ciężar...*, *op. cit.*, s. 46-47; tenże *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 761.

<sup>331</sup> A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, Lex.

ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH NA PODSTAWIE ART. 4A  
USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN W ŚWIETLE  
ORZECZNICTWA I POGLĄDÓW DOKTRYNY

nałożonym na podatników, chcących skorzystać z przysługującego im uprawnienia w postaci zwolnienia w podatku od spadków, o ile dziedziczyli po osobach wskazanych w tym przepisie (...)”<sup>332</sup>.

Zauważyć należy także, iż warunkiem uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego z art. 4a u.p.s.d. – pomijając wyjątki – jest obowiązek zgłoszenie w terminie 6 miesięcy nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Skutki, jakie ustawodawca wiąże z niezachowaniem sześciomiesięcznego terminu do zawiadomienia właściwego organu podatkowego o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, potwierdzają, że jest to termin prawa materialnego, a nie procesowego, przez co nie ma prawnej możliwości jego przywrócenia. Innymi słowy charakter prawny tego terminu powoduje, że jego uchybienie wyłącza powstanie skutków materialnoprawnych, co oznacza, że po jego upływie, podatnik nie może skutecznie domagać się ukształtowania stosunku prawnego z uwzględnieniem zwolnienia. Tym samym niedopełnienie obowiązku zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w terminie sześciu miesięcy (z uwzględnieniem wyjątku z art. 4a ust. 2 i 4 u.p.s.d.) powoduje w konsekwencji utratę prawa do zwolnienia od podatku<sup>333</sup>.

---

<sup>332</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 maja 2011 r., I SA/Sz 236/11, Legalis.

<sup>333</sup> Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2010 r., II FSK 1171/09, Lex.

---

# ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH – WYBRANE PROBLEMY

---

MARCIN RZĄSA

---

I. Podatek dochodowy od osób fizycznych uregulowany jest w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof)<sup>334</sup>. Wymieniona ustawa ma bardzo szeroki zakres podmiotowy i przedmiotowy. Oparta jest konsekwentnie na zasadzie powszechności opodatkowania<sup>335</sup>. Wskazanym podatkiem objęto dochody ze wszystkich w zasadzie kategorii źródeł przychodów, jakie może mieć osoba fizyczna. Wyłączeniu podlegają przychody objęte innymi podatkami, tzn. podatkiem rolnym, podatkiem leśnym, podatkiem od spadków i darowizn<sup>336</sup>. Opodatkowanie dochodów zasadniczo jest niezależne od źródeł ich uzyskania, co uzasadnia zdanie o oparciu konstrukcji dochodu na teorii przyrostu czystego majątku, która obok teorii źródeł przychodu stanowi jedną z koncepcji pojęcia dochodu<sup>337</sup>. Teoria przyrostu czystego majątku łączy dochód podatkowy z przyrostem ekonomicznej zdolności dysponowania dochodem. W przypadku teorii źródeł przychodu, dochód podatkowy to kategoria określana jako regularna nadwyżka pochodząca ze stałych źródeł.

W dzisiejszych systemach podatkowych rozróżnia się dwa główne typy podatków dochodowych. Pierwszy typ to podatek cedularny, zwany także podatkiem analitycznym oraz typ drugi jako podatek globalny, określane również jako podatek syntetyczny albo unitarny<sup>338</sup>. Nazwa pierwszego typu podatku – cedularny – bierze się od tzw. ceduł, na które były dzielone wszystkie dochody. Ten typ podatku wykształcił się w Anglii i dzielił dochody na pięć ceduł, które były obciążone różnymi stawkami proporcjonalnymi. Ceduły były grupami charakteryzującymi rodzaj dochodów podatnika. Taka formuła opodatkowania pozwala dostosować sposób opodatkowania oraz stawki podatkowe

---

<sup>334</sup> T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361.

<sup>335</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 385.

<sup>336</sup> B. Brzeziński (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2010, s. 243.

<sup>337</sup> Zob. R. Mastalski, *op. cit.*, s. 375 i n.

<sup>338</sup> Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 584-586.

do charakteru danych grup dochodów. Z drugiej jednak strony, wskazany model nie uwzględnia całokształtu sytuacji finansowej i osobistej podatnika.

Podatek globalny opracowano pod wpływem niemieckiej nauki skarbowości. W tym typie podatku dochodowego nie występuje wstępne opodatkowanie dochodów z poszczególnych źródeł. Podstawę opodatkowania stanowi suma dochodów. Przy czym, sposoby ustalania dochodów mogą być różne. Podatek globalny znajduje powszechne zastosowanie w krajach rozwiniętych, obciążając według zunifikowanych stawek cały dochód podatnika. Nie rozróżnia się źródeł, z których pochodzi dochód<sup>339</sup>. Ten typ podatku dochodowego przez kumulację przychodów ze wszystkich źródeł, pozwala na pokazanie całościowego obrazu przedstawiającego sytuację materialną podatnika.

**II.** W polskim podatku dochodowym opodatkowaniu podlega suma dochodów osiąganych z poszczególnych źródeł przychodów. Co istotne, strata poniesiona z określonego źródła nie może być skompensowana w danym roku podatkowym z dochodami z innych źródeł. Podatnik ma możliwość obniżyć o wysokość straty z określonego źródła przychodów, dochód uzyskany z tego źródła, we wskazanym w ustawie czasie<sup>340</sup>. Przedstawiona charakterystyka wskazuje na charakter globalny podatku dochodowego od osób fizycznych. Zasadne jest jednak podkreślenie, że obserwowana tendencja do unifikacji podatków dochodowych nie doprowadziła ostatecznie do ustanowienia podatku jednolitego w pełnym tego słowa znaczeniu<sup>341</sup>. Dlatego podatki dochodowe, będące częścią składową różnych systemów podatkowych, nie definiują jednolitej kategorii dochodów. W to miejsce istnieją dochody płynące z różnych źródeł, ujmowane oddzielnie.

W myśl art. 11 ust. 1 updof, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przedstawione pojęcie przychodu ma formułę ogólną, gdyż nie zawiera wyłączeń. Katalog źródeł przychodów został wyszczególniony w art. 10 ust. 1 updof. Ustawodawca wyróżnił osiem kategorii źródeł przychodów, z których podatnik może osiągnąć dochody. Ustawodawca używa pojęcia „źródła przychodów”, poza art. 10 ust. 1 updof, również w art. 3, 7, 8, 9, 20, 22, 27, 30, 45. Co istotne, termin „źródła przychodów” nie jest zdefiniowany na gruncie ustawy o podatku

<sup>339</sup> Zob. M. Kalinowski, Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1996, s. 48-49.

<sup>340</sup> B. Brzeziński (red.), op. cit., s. 245.

<sup>341</sup> Zob. M. Kalinowski, op. cit., s. 50.



dochodowym od osób fizycznych. Tożsama sytuacja nie występuje w odniesieniu do innych, kluczowych pojęć dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych. W analizowanej ustawie, znajduje się definicja przychodu, kosztów uzyskania przychodów, dochodu. Przepisy art. 3, 7, 8, 27, 30 i 45 updof normują konstrukcję przedmiotową lub podmiotową oraz sposób ustalenia dochodu. Celem tych unormowań jest ogólna charakterystyka dochodu, odniesiona do zjawisk nie wymagających pogłębionej analizy jego pochodzenia<sup>342</sup>. Dlatego brak definicji ustawowej terminu „źródła przychodów” nie powinien być niemożliwą do pokonania przeszkodą na drodze do poprawnego zastosowania wymienionych przepisów. W przypadku pozostałych przepisów, w których ustawodawca używa pojęcia „źródła przychodów” – art. 9, 10, 20, 22 updof, sytuacja nie jest już tak oczywista. Uprawnione jest postawienie tezy o niewystarczającej precyzji terminologii ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w omawianym zakresie.

W art. 10 ust. 1 updof, stanowiącym o źródłach przychodów, nie ma zastrzeżenia, że katalog źródeł przychodów ma charakter przykładowy. Dlatego, w pierwszej ocenie, można takie wyliczenie uznać za enumeratywne. Należy jednak odnieść się do treści art. 10 ust. 1 pkt 9 updof, który do katalogu źródeł przychodu zalicza inne źródła, nie wymienione w tym miejscu z nazwy. Rozważając treść przedmiotowego przepisu, niezbędnym jest kontekst treści art. 20 updof, w którym ustawodawca stanowi o przychodach z innych źródeł. Wyliczenie przychodów z innych źródeł zostało poprzedzone wyrażeniem „w szczególności”, co zaświadcza o jego przykładowym charakterze. W konsekwencji, źródła przychodów nienazwane w art. 10 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 updof, powinno zaliczyć się do źródeł przychodów w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 updof – tzn. „inne źródła”. Wyliczenie źródeł przychodów zawarte w art. 10 ust. 1 updof, zbudowane jako enumeratywne, w istocie rzeczy okazuje się wyliczeniem przykładowym, obejmującym sytuacje najbardziej typowe<sup>343</sup>.

W art. 9 ust. 2 analizowanej ustawy ustawodawca stanowi, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w danym roku podatkowym. Strata ze źródła przychodów ma miejsce, jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów. Zgodnie z ust. 3 wskazanego art. 9 updof, o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z zastrzeżeniem

---

<sup>342</sup> A. Huchla, Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, Monitor Podatkowy 1995, nr 2, s. 33.

<sup>343</sup> Ibidem, s. 33-34.

limitu wysokości obniżenia dochodu. Dla poprawnego zastosowania powyższych przepisów, niezbędne jest jednoznaczne rozróżnienie poszczególnych źródeł przychodów. Analizując treść art. 10 ust. 1 updof, zauważa się niespójność wewnętrzną w ramach poszczególnych punktów, np. stosunek służbowy, stosunek pracy – emerytura, renta (pkt 1). Co więcej, nawet w przypadku, gdy ustawodawca w danym punkcie art. 10 ust. 1 updof stanowi o jednym rodzaju źródła przychodów, może powstać wątpliwość w przedmiocie wskazania tego źródła jako odrębnego. Tożsama sytuacja będzie miała miejsce przy ograniczeniu analizy do jednego rodzaju źródła wymienionego w charakteryzowanej grupie.

Termin „źródło przychodów”, został użyty również w art. 22 updof. Wskazana norma stanowi o pojęciu i wysokości kosztów uzyskania przychodów. W przypadku ust. 2 i 9 interpretowanego artykułu, ustawodawca stosuje konstrukcję kosztów ryczałtowych<sup>344</sup>. Wnioskując z treści wskazanej normy, np. dla każdego stosunku pracy oblicza się osobno, m. in. koszty uzyskania przychodów. Taki stan rzeczy pozwala na wyrażenie stanowiska, że każdy stosunek pracy powinien być traktowany jako odrębne źródło przychodów.

Przedstawione wywody, prowadzą do wniosku, że treść art. 10 ust. 1 updof w istocie nie pozwala podatnikowi na jednoznaczne ustalenie, czy w danym stanie faktycznym występuje jedno, czy kilka źródeł przychodów. Z tych powodów, za źródło przychodów należy uznać stosunek prawny, zdarzenie lub stan faktyczny, w następstwie których, występuje uzyskanie przychodu<sup>345</sup>. Wracając do treści art. 9 ust. 3 updof, ustawodawca przy konstrukcji tego przepisu dotyczącego rozliczenia straty ze źródła przychodów, posługuje się terminem „tego źródła”. Takie określenie wskazuje, że strata może zostać rozliczona wyłącznie z tego samego źródła przychodów<sup>346</sup>. Przykładowo, podatnik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą po osiągnięciu straty w danym roku podatkowym, kontynuując prowadzenie tej samej działalności i osiągając dochód w latach następnych, ma możliwość kompensaty straty wskazanym dochodem. Wątpliwość powstanie w stanie faktycznym, w którym podatnik zamierza dokonać kompensaty straty dochodem z innej działalności gospodarczej, prowadzonej w kolejnych latach podatkowych. Stosując ściśle – językowe – znaczenie słów „tego źródła”, podatnik nie miałby możliwości rozliczenia straty. Jednak wydaje się, że znajduje uzasadnienie stanowisko przeciwne. Dochód z nowej działalności gospodarczej nie jest, co prawda dochodem z tego samego źródła przychodów, ale jest to jednak takie samo źródło przychodów. Dla podatnika „zmiana” źródła w założonej

<sup>344</sup> Zob. J. Marciniak (red.), Podatek dochodowy od osób fizycznych, Warszawa 2009, s. 449 i n.

<sup>345</sup> A. Huchla, op. cit., s. 35.

<sup>346</sup> Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Wolters Kluwer Polska 2009, s. 150 i n.

sytuacji jest konieczna z uwagi na wygaśnięcie pierwotnego źródła przychodów. Zastąpienie w treści art. 9 ust. 3 updof wyrażenia „tego źródła” określeniem „takiego źródła”, stanowiłoby realizację powyższego stanowiska.

**III.** Ustawodawca, w art. 10 ust. 1 pkt 3 updof, jako źródło przychodów wskazał pozarolniczą działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 5a pkt 6 wymienionej ustawy, pozarolnicza działalność gospodarcza oznacza działalność zarobkową w zakresie wytwarzania; budownictwa; handlu; świadczenia usług; poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania kopalni ze złóż; wykorzystania rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych. Działalność jest prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły. Przychody uzyskane z tak zdefiniowanej działalności nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wyszczególnionych w art. 10 ust. 1 updof, poza źródłem jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej należy uznać za kategorię o charakterze obiektywnym.

W tym kontekście analizy wymaga kwestia możliwości zaklasyfikowania do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej tych kategorii przychodów, które jednocześnie zostały scharakteryzowane jako odrębne źródła przychodów w art. 10 ust. 1 updof. Katalog źródeł przychodów odnosi się z jednej strony do przychodów stanowiących zawsze źródła o charakterze odrębnym, np. stosunek służbowy, stosunek pracy. Jednak niektóre przychody, w konkretnych stanach faktycznych, mogą zostać przyporządkowane jako przychody z innych źródeł, także z pozarolniczej działalności gospodarczej. W art. 10 ust. 1 pkt 6 oraz 8 updof, ustawodawca wskazuje, że odpowiednio najem, dzierżawa oraz odpłatne zbycie rzeczy lub praw, mogą być zaklasyfikowane jako odrębne źródło przychodów, jak również przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Kryterium warunkującym powyższe jest związek przychodu z działalnością gospodarczą. Tożsame wskazanie wprost nie zostało sformułowane przy pozostałych źródłach przychodów, a nie stanowiących źródeł odrębnych, np. w art. 10 ust. 1 pkt 7 stanowiącym o kapitałach pieniężnych oraz prawach majątkowych. Należy zadać pytanie, czy także w tym przypadku zastosować kryterium związku przychodu z działalnością gospodarczą, czy stwierdzić, że są to samodzielne źródła przychodów<sup>347</sup>?

---

<sup>347</sup> K. Knapik, M. Łukasiewicz, Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych – problemy interpretacyjne (cz. I), Prawo i podatki 2010, nr 9, s. 2-3.

Definiując pozarolniczą działalność gospodarczą, ustawodawca w pierwszej części przepisu charakteryzuje przymioty działalności zarobkowej, która ostatecznie oznacza pozarolniczą działalność gospodarczą. Na końcu przepisu jest zastrzeżenie, że przychody z tej działalności nie są zaliczane do innych źródeł przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 updof. Pierwotne wskazanie w definicji, upoważnia do zajęcia stanowiska, że niemożność uznania danego przychodu za przychód ze źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, będzie umożliwiało uznanie przychodu z innego źródła. W konsekwencji, odpowiedź na wcześniej postawione pytanie, powinna w istocie uwzględnić kryterium związku przychodu z działalnością gospodarczą.

Można jeszcze przedstawić problem, czy treść art. 10 ust. 1 pkt. 6 i 8 updof, należałoby traktować jako podstawę wykładni *a contrario* dla punktów pozostałych tego przepisu. Jednak przyjęcie braku możliwości zastosowania kryterium związku z działalnością gospodarczą dla przychodów z pozostałych źródeł, które jednocześnie nie są źródłami odrębnymi, prowadziłoby do rezultatu wbrew logice. Dla przykładu, przedsiębiorca prowadzący w ramach działalności sprzedaż praw majątkowych, nie osiąga przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Dlatego wskazanie kryterium związku z działalnością gospodarczą jedynie w niektórych punktach art. 10 ust. 1 updof stanowi błędną technikę legislacyjną<sup>348</sup>.

Pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma szeroki zakres znaczeniowy. Ustawodawca przyjął definicję uniwersalną wskazanej działalności. Tak wskazane pojęcie działalności warunkuje jego szerokie odniesienie do podejmowanych przez podatnika czynności. Mając na uwadze czynności dające w rezultacie przychody ze źródeł wskazanych w analizowanej ustawie, a nie będących jednocześnie źródłami odrębnymi oraz przy wskazaniu których, ustawodawca nie zastosował kryterium związku przychodu z działalnością gospodarczą, nie można wykluczyć zaliczenia takich przychodów do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Poważne wątpliwości interpretacyjne dotyczą możliwości zaliczenia do pozarolniczej działalności gospodarczej przychodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, których źródło ustawodawca wskazał w art. 10 ust. 1 pkt 7 updof.

---

<sup>348</sup> Ibidem, s. 3.

IV. W przypadku kapitałów pieniężnych, w stosunku do papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych, organy podatkowe w wydawanych interpretacjach z reguły kwestionują możliwość zaklasyfikowania źródła z pozarolniczej działalności gospodarczej zysków lub strat związanych z nabyciem przez podmiot prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą powyższych<sup>349</sup>. Uzasadniając takie stanowisko, organy podatkowe wskazują na odrębne źródło przychodów wyszczególnione w art. 10 ust. 1 pkt 7 updof – kapitały pieniężne. Organ podatkowy stanął na stanowisku, że jeżeli podatnik w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej wykazuje określoną aktywność, która jednak nie jest aktywnością na polu finansowym, to wynik na instrumentach finansowych nie powinien być zaliczony do wyniku pozarolniczej działalności gospodarczej w ogóle<sup>350</sup>.

W przypadku odsetek od pożyczek uzyskiwanych przez podatnika prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą z tytułu pożyczki udzielonej innemu podmiotowi, organy podatkowe nie prezentują stanowiska ukierunkowanego na konkretne rozwiązanie. Dostrzegane jest zdanie organów podatkowych, że odsetki od pożyczek stanowią przychód z kapitałów pieniężnych tylko wtedy, kiedy pożyczkodawca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej<sup>351</sup>. Przeciwny pogląd dowodzi, że udzielanie pożyczek nie jest przedmiotem działalności gospodarczej, a w konsekwencji odsetki od pożyczki powinny być uznane za przychód z kapitałów pieniężnych<sup>352</sup>.

W zakresie praw majątkowych, organy podatkowe w wydawanych interpretacjach zasadniczo nie zgadzają się z możliwością zaliczenia przychodów z obrotu tymi prawami do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>353</sup>. Organ podatkowy stanął na stanowisku, że przychody z obrotu prawami majątkowymi nie mogą być zaliczone do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, ponieważ źródło tych przychodów ustawodawca wskazał w art. 10 ust. 1 pkt 7 updof. Podobna tendencja występuje w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>354</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny uznał,

<sup>349</sup> Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Bydgoszczy: z 04.06.2009 r. (ITPB1/415-269/09/WM), z 29.07.2009 r. (ITPB1/415-385/09/WM); interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 30.07.2009 r. (IPPB1/415-321/09-2/AM).

<sup>350</sup> K. Knapik, M. Łukasiewicz, Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych – problemy interpretacyjne (cz. II), Prawo i podatki nr 2010, nr 10, s. 2.

<sup>351</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 01.12.2009 r. (IBPBI/1/415-955/09/AB).

<sup>352</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 24.11.2009 r. (IPPB1/415-639/09-2/EC).

<sup>353</sup> Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z dnia 16.11.2009 r. (IBPBI/1/415-912/09/KB); interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z dnia 14.08.2008 r. (IPPB2/415-597/08-2/AŻ).

<sup>354</sup> Zob. wyroki NSA z 14.08.2008 r.: (II FSK 1436/07), (II FSK 1437/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

że zasadniczo przychody powinny być przypisywane się do tego źródła, którego opis w sposób bardziej szczegółowy odpowiada sposobowi jego powstania. Wyjątkiem jest sytuacja, kiedy przepis prawa nakazuje wprost zaliczenie danego przychodu do przychodów z innego źródła.

Reasumując, należy podkreślić szeroki zakres znaczeniowy pojęcia pozarolniczej działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz fakt prowadzenia działalności jako kategorię o charakterze obiektywnym. Dlatego, uwzględniając zakres obrotu przez podatnika prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą papierami wartościowymi oraz pochodnymi instrumentami finansowymi, jeżeli wskazany podatnik faktycznie osiąga przychody w przedmiotowym zakresie w ramach działalności, obiektywnie zyski lub straty związane z nabyciem papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych powinny być zaklasyfikowane do źródła z pozarolniczej działalności gospodarczej. Podobnie będzie w kontekście odsetek od pożyczek. Również podatnik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą i w jej ramach dokonujący obrotu prawami majątkowymi, powinien przychody z tego tytułu zaklasyfikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Konkretny rodzaj działalności nie będzie miał wpływu na przedstawione stanowisko<sup>355</sup>.

**V.** W opracowaniu wskazano na wybrane problemy w przedmiocie źródeł przychodów. Poprawna klasyfikacja przychodu, w konsekwencji dochodu, do konkretnego źródła ma znaczenie zupełnie zasadnicze. Podstawowy problem dotyczy właśnie klasyfikowania danych dochodów do konkretnego źródła przychodów. Tendencje w tym zakresie dotyczą uznawania konkretnych dochodów za dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz wykluczania z tej kategorii<sup>356</sup>. W tym kontekście, uzasadnioną byłaby propozycja wskazania przez ustawodawcę w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, że przychody osiągnane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej zawsze są klasyfikowane do źródła przychodów jakim jest ta działalność.

<sup>355</sup> Zob. K. Knapik, M. Łukasiewicz, Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych – problemy interpretacyjne (cz. II), Prawo i podatki nr 2010, nr 10, s. 1 i n.

<sup>356</sup> Zob. szerzej M. Garguł, Problem kwalifikacji przychodów osób fizycznych (ze szczególnym uwzględnieniem prowadzonej działalności gospodarczej), [w:] B. Kucia-Guściora, P. Smoleń (red.), Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych, Lublin 2008, s. 141 i n.; P. Liss, Jeden przychód – wiele źródeł i zasad opodatkowania. Intencje ustawodawcy a wykładnia organów podatkowych, [w:] 18 lat obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – czas na gruntowną przebudowę systemu. Materiały konferencyjne, Warszawa 2010, s. 5 i n.



Konstrukcja współczesnego podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce, do poziomu podstawy obliczenia podatku jest właściwa dla podatku typu cedularnego. Od tego poziomu charakter konstrukcji jest właściwy dla podatku globalnego. Wskazane trudności wynikają nie z konstrukcji podatku, ale z niedostatków precyzji ustawodawcy w konstrukcji norm prawnych regulujących zagadnienie źródeł przychodów. Celowym jest podjęcie prac nad ustawowym rozdziałem opodatkowania dochodów z jednej strony osobistych, a z drugiej strony z działalności gospodarczej.

# ARTYKUŁ

---

# KLUCZE ODNIESIENIA KOSZTÓW WSPÓLNYCH DO PRZYCHODÓW OPODATKOWANYCH I ZWOLNIONYCH NA GRUNCIE PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 15 LIPCA 1992 R. O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

---

MACIEJ DUDZIC

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wprowadzenie .....	109
2. Próba kategoryzacji kosztów uzyskania przychodu z punktu widzenia sposobu ich przypisania do przychodów podatnika.....	111
3. Konstrukcja zwolnienia strefowego i znaczenie właściwego podziału kosztów.....	113
4. Klucze podziału kosztów oparte na wskaźnikach operacyjnych.....	114
5. Podział kosztów pośrednich przy zastosowaniu klucza przychodowego.....	117
6. Wnioski.....	119

## 1. WPROWADZENIE

---

---

Podatki dochodowe obecne są, w większym lub mniejszym zakresie, praktycznie we wszystkich państwach świata. Podstawą opodatkowania zwykle jest dodatnia różnica pomiędzy przychodami, a kosztami ich uzyskania, przy czym nie wszystkie przychody podlegają opodatkowaniu, podobnie jak nie wszystkie wydatki mogą być traktowane jako koszty uzyskania przychodu. Takie też podejście zastosował polski ustawodawca podczas tworzenia

regulacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Zważywszy, że przepisy nakładają na podatników obowiązek prowadzenia ewidencji w sposób pozwalający na obliczenie podstawy opodatkowania, istotnego znaczenia nabiera kwestia właściwego przypisania kosztów uzyskania przychodu do poszczególnych grup przychodów, w szczególności do przychodów opodatkowanych i zwolnionych.

Celem niniejszego artykułu jest analiza dostępnych sposobów dokonywania podziału kosztów uzyskania przychodów w sytuacji uzyskiwania przez podatnika zarówno przychodów z działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych, jak i zwolnionej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.), tj. działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Zgodnie z ogólną definicją kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami uzyskania są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródeł, za wyjątkiem kosztów odrębnie wyłączonych.

Abstrahując od istotnych, skądinąd, rozważań nad naturą sformułowanej w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. klauzuli generalnej, jak i samego pojęcia „kosztu”, na potrzeby niniejszej analizy warto przyjąć, że za koszt uzyskania przychodu uznany będzie wydatek (a więc kwotę faktycznie wydaną), poniesiony przez podatnika, w celu uzyskania przychodu albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, nie wymieniony w katalogu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu.<sup>357</sup>

Podejście takie znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, które wskazują, że za koszty uzyskania mogą być uznawane poniesione wydatki, związane z działalnością podatnika i nie wyłączone przepisami ustawy, pod warunkiem wykazania bezpośredniego lub choćby pośredniego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy faktem ich poniesienia, a uzyskanym przychodem lub koniecznością zabezpieczenia źródła przychodów<sup>358</sup>. Co ciekawe, orzecznictwo formułuje także nie wynikający wprost z ustawowej definicji kosztu uzyskania przychodu postulat właściwego udokumentowania wydatku jako warunek uznania go za taki koszt.<sup>359</sup> Postulat ten oparty jest na przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości,

<sup>357</sup> W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty uzyskania przychodu, Warszawa 2009, s. 5 i nast.

<sup>358</sup> m.in. wyrok NSA z dnia 3 listopada 1992 r., SA/Po 1393/92 - ONSA 1993 Nr 4 poz. 101

<sup>359</sup> J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, red. J. Marciniuk, Warszawa 2011, s. 227

które określają wymogi, jakie powinien spełniać dokument, aby być podstawą wpisu w księgach rachunkowych podatnika. Wydatków nie potwierdzonych dowodami księgowymi, nie spełniającymi wymogów wynikających z tychże przepisów nie można, zgodnie z poglądem NSA, uznać za właściwie udokumentowane, a więc – nie można ich traktować jako koszty uzyskania przychodu.<sup>360</sup> Podejście takie, nie tylko będące przejawem nadmiernego fiskalizmu, ale i pozbawione podstaw prawnych, nie zasługuje na aprobatę. Wydaje się, że skoro ustawa wskazuje kryteria uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu, to sąd nie może ich uzupełniać, uzależniając potraktowanie wydatku jako kosztu od jego udokumentowania zgodnie z przepisami przywołanego wyżej rozporządzenia. Rolą sądu powinna pozostać jedynie ocena, czy podatnik wykazał poniesienie wydatku i jego związek z przychodami, czy też nie.

## 2. PRÓBA KATEGORYZACJI KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU Z PUNKTU WIDZENIA SPOSOBU ICH PRZYPISANIA DO PRZYCHODÓW PODATNIKA

---

Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i doktryna prawa podatkowego oraz orzecznictwo wyróżniają kilka kategorii kosztów uzyskania przychodu. Część wydatków kojarzona jest wprost z jednoznacznie wskazanymi źródłami przychodów. Wydatki te określane są mianem kosztów bezpośrednich. Co do zasady, kosztami takimi są koszty zakupu surowców, energii czy koszty pracy pracowników na stanowiskach robotniczych. Wydatki takie zasadniczo nie podlegają podziałowi pomiędzy większe grupy przychodów, a ich identyfikacja i klasyfikacja zwykle nie stanowi dla podatników szczególnego problemu.

Jest również inna grupa wydatków, z jednej strony niewątpliwie spełniających ogólne wymogi uznania za koszt uzyskania przychodu (a więc - ponoszonych w celu uzyskania przychodów lub zabezpieczenia ich źródła i nie wyłączonych), z drugiej jednak strony nie możliwych do bezpośredniego powiązania z konkretnymi przychodami. Kategoria ta definiowana jest również w toku działalności organów podatkowych na przykład

---

<sup>360</sup> wyrok NSA, O/Z we Wrocławiu z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Wr 2045/95, [http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/sa-wr-2045-95,podatki\\_i\\_inne\\_swadczenia\\_pieniezne\\_do\\_ktorych\\_maja\\_zastosowanie\\_przepisy\\_ordynacji\\_podatkowej,30e7af3.html](http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/sa-wr-2045-95,podatki_i_inne_swadczenia_pieniezne_do_ktorych_maja_zastosowanie_przepisy_ordynacji_podatkowej,30e7af3.html)

w interpretacji indywidualnej z 26 lutego 2010 r., w której organ wyjaśniał, że „*pośrednie koszty uzyskania przychodów to takie wydatki, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia. Nie pozostają one w uchwytnym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika - brak jest możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód. Do tego rodzaju kosztów zalicza się m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną, ubezpieczenia, świadczenia na rzecz pracowników. Każdy z ww. wydatków jest związany z działalnością prowadzoną przez podatnika i przyczynia się w sposób ogólny do osiągnięcia przez niego przychodów. Nie można jednak ustalić, uzyskaniu jakiego konkretnego przychodu dany wydatek służy.*”<sup>361</sup>

Kosztami takimi są często wydatki związane z całokształtem działalności podatnika lub z jej większą częścią, nierzadko nawet wydzieloną organizacyjnie – na przykład z działalnością oddziału podatnika.<sup>362</sup> Problem zaliczenia niektórych kosztów o charakterze pośrednim do kosztów uzyskania przychodu może budzić kontrowersje, a jego analiza może prowadzić podatników i organy podatkowe do odmiennych wniosków. W tym zakresie pomocą może służyć praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych, które, oprócz oceny konkretnych i indywidualnych stanów faktycznych wskazują często, aby przy dokonywaniu kwalifikacji kosztów opierać się raczej na zawartym w regulacji kryterium celu poniesienia kosztu (zamiarze podatnika), niż na osiągniętym (lub nie) skutku w postaci przychodu.<sup>363</sup>

Wśród kosztów tych wymienić można liczną grupę kosztów traktowanych łącznie jako koszty ogólnego zarządu, takich jak na przykład:

- koszty funkcjonowania biura zarządu,
- koszty obsługi informatycznej przedsiębiorstwa,
- koszty pracy pracowników działu zaopatrzenia (zwłaszcza w przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego),
- koszty prowadzenia księgowości.

---

<sup>361</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2010 r., ITPB3/423-766b/09/MT, <http://sip.mf.gov.pl/>

<sup>362</sup> Pismo MF z 11 marca 2004 r., PB3-580/8214-56/HR/04, Biuletyn Skarbowy 2004/2/23

<sup>363</sup> W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty..., *op.cit.*, s. 16



Koszty te zwykle odnoszone są całości przychodów podatnika. Problem pojawia się jednak, gdy podatnik nie podlega opodatkowaniu w stosunku do całości swych dochodów. W takiej sytuacji wyżej wskazane wydatki traktowane są jako koszty wspólne działalności opodatkowanej oraz zwolnionej, a podatnik staje przed problem właściwego ich podziału i przypisania do przychodów opodatkowanych i zwolnionych. Sytuacje te, wbrew pozorom, nie są rzadkie także w polskiej rzeczywistości gospodarczej. Występują u wszystkich lub prawie wszystkich podatników działających w specjalnych strefach ekonomicznych. Zważywszy, że obecnie na terenie kraju funkcjonuje 14 specjalnych stref ekonomicznych, w których działa kilkuset „przedsiębiorców strefowych”, problem ten dotyczy szerokiego grona podatników. Dylematy związane z właściwym podziałem kosztów pomiędzy działalność opodatkowaną i zwolnioną dotyczą również, między innymi, podatników prowadzących działalność w formie oddziału lub zakładu poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej czy działalności wspólnot i spółdzielni mieszkaniowych.

Podatnicy, stający przed problemem podziału kosztów wspólnych, zmuszeni są do wykorzystywania narzędzi zaproponowanych przez ustawodawcę (klucz przychodowy) lub stworzonych przez samych podatników (inne klucze podziału).

### 3. KONSTRUKCJA ZWOLNIENIA STREFOWEGO I ZNACZENIE WŁAŚCIWEGO PODZIAŁU KOSZTÓW

---

Podatnicy, prowadzący działalność gospodarczą w granicach specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia wydanego przez Ministra Gospodarki, korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego dochodów, uzyskiwanych z części działalności ujętej w zezwoleniu, a prowadzonej w granicach strefy.

Podstawą korzystania ze zwolnienia jest uzyskanie przez podatnika zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i spełnienie szeregu warunków, spośród których za najważniejsze należy uznać realizację nakładów inwestycyjnych w określonej wysokości i/lub utworzenie określonej liczny miejsc pracy. Ponadto, podatnik, który zamierza korzystać ze zwolnienia, powinien wyodrębnić organizacyjnie tą część swej działalności gospodarczej, jaka prowadzona będzie w granicach specjalnej strefy ekonomicznej i korzystać będzie ze zwolnienia.

*A contrario*, jeśli podatnik uzyskuje dochody z działalności prowadzonej poza granicami strefy, albo z działalności, której przedmiot nie został wymieniony w zezwoleniu, to dochody te nie będą wolne od podatku. Zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne są zgodne co do konieczności wąskiego definiowania zakresu zwolnienia.<sup>364</sup>

Zważywszy, że niezwykle rzadko zachodzą sytuacje, gdy podatnik korzysta ze zwolnienia w stosunku do całości swych dochodów, szczególnie istotnej wagi nabiera problem właściwego obliczenia dochodu strefowego (korzystającego ze zwolnienia), a więc – poprawnego podziału kosztów pośrednich – kosztów wspólnych - pomiędzy przychody opodatkowane i zwolnione. Nieprawidłowe (nadmierne) przypisanie kosztów uzyskania przychodu do przychodów z działalności strefowej skutkuje w takiej sytuacji zaniżeniem „dochodu strefowego” – a więc dochodu zwolnionego od opodatkowania. Z kolei nieuzasadnione przypisanie kosztów do działalności pozastrefowej spowoduje uszczuplenie dochodu opodatkowanego, a więc – zaniżenie kwoty podatku.

#### 4. KLUCZE PODZIAŁU KOSZTÓW OPARTE NA WSKAŹNIKACH OPERACYJNYCH

---

Podatnicy, poszukujący precyzyjnych narzędzi kalkulacji dochodu zwolnionego, słusznie próbują konstruować klucze alokacji specyficzne dla ich działalności gospodarczej. Zważywszy na to, że z reguły ich podstawą są rozmaite wskaźniki związane z działalnością gospodarczą, prowadzoną przez podatnika (ilości wykorzystywanych urządzeń bądź dane liczbowe charakteryzujące konkretne procesy, zachodzące w przedsiębiorstwie), klucze takie można określić łącznie mianem opartych na kryteriach operacyjnych.

Podstawy prawnej dla takich konstrukcji szukać należy w treści art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., który stanowi, że klucz przychodowy powinien mieć zastosowanie dopiero, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na poszczególne źródła. Oznacza to, że w sytuacji, gdy nie jest możliwe dokonanie podziału kosztów wspólnych w sposób „bezpośredni” na te, odnoszące się do działalności opodatkowanej oraz, odnoszące się do działalności

---

<sup>364</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie z 29 stycznia 2007 r., PBD/4218-005-9/06, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 listopada 2007 r., I SA/GI 614/07, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2010 r., IBPBI/2/423-526/10/SD, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 lipca 2009 r., ITPB3/423-219/09/MT, <http://sip.mf.gov.pl/>

zwolnionej, podatnicy powinni stosować racjonalnie dobrane klucze alokacji, pozwalające na „pośrednie” ustalenie kosztów przypadających na działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną. Zgodnie bowiem z treścią art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. klucz przychodowy znajduje zastosowanie dopiero w sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła. *A contrario*, jeżeli ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła jest możliwe, to klucz przychodowy nie znajduje zastosowania. W związku z tym, zastosowanie „pośredniego” sposobu ustalenia kosztów przypadających na działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną poprzez użycie „operacyjnych” kluczy alokacji pozwala na lepsze oddanie faktycznego udziału danego kosztu w działalności opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania, niż ma to miejsce w przypadku alokacji opartej na proporcji przychodów.

Organy podatkowe z reguły przyznają takie prawo podatnikom w uzasadnionych przypadkach, szczególnie gdy organizacja działalności podatnika pozwala na uzyskanie precyzyjnych danych liczbowych, które mogą być podstawą do kalkulacji proporcji wykorzystywanej następnie do podziału kosztów.

Niekiedy szczególne sytuacje podatników wymuszają zastosowanie niekonwencjonalnych rozwiązań przez organy podatkowe z własnej inicjatywy. Przykładem może być sytuacja podatnika, który w trakcie roku podatkowego uzyskał status podatnika zwolnionego podmiotowo z podatku dochodowego. W toku kontroli podatkowej organ przyjął klucz podziału kosztów uzyskiwania przez podatnika wsparcia technicznego zarówno przed uzyskaniem statusu podatnika zwolnionego, jak i po jego uzyskaniu. Podstawą przyjętej przez organ proporcji był stosunek okresu, w jakim podatnik był opodatkowany z tytułu uzyskiwanych dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do całego roku podatkowego. Ustalenia organu podatkowego podzielił WSA w Warszawie, uznając, że w przypadku podatnika uzyskującego status podatnika zwolnionego w trakcie roku podatkowego, do podziału kosztów pośrednich uzyskania przychodu organy podatkowe mogą alokować koszty proporcjonalnie do długości obu okresów.<sup>365</sup>

Niekiedy podatnicy korzystający ze zwolnień strefowych sięgają po dość wysublimowane i kazuistyczne metody podziału kosztów wspólnych, traktując, zgodnie zresztą z opisaną wcześniej intencją ustawodawcy, metodę przychodową jako swego rodzaju „narzędzie ostatniej szansy”, które może być wykorzystywane, gdy inne, bardziej precyzyjne czy adekwatne wzorce

<sup>365</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 14 grudnia 2004 r., III SA/Wa 263/04, Monitor Podatkowy 2005/1/3

nie mają zastosowań. Takie propozycje podatników wydają się budzić konsternację organów podatkowych, jednak niekiedy zyskują także ich aprobatę, czego przykładem może być na przykład interpretacja indywidualna z dnia 16 listopada 2009 r. Interpretacja ta dotyczyła sytuacji przedsiębiorcy, który prowadził działalność gospodarczą zarówno na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej, jak i poza jej granicami, a więc – uzyskiwał zarówno przychody z działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej. Podatnik, składając zapytanie o sposób interpretacji prawa podatkowego, zaproponował wykorzystanie kilku kluczy podziału kosztów, związanych z ich charakterystyką rodzajową.<sup>366</sup> I tak, dla kosztów działu księgowości, kadr i rozwoju nowych produktów podatnik zaproponował wykorzystanie klucza opartego na kalkulacji czasu faktycznie poświęconego na dokonywanie określonych czynności na rzecz działalności strefowej w ogólnej sumie czasu pracy osób zatrudnionych w danym dziale. Dla działu informatycznego podatnik zaproponował stosowanie klucza opartego o stosunek liczby komputerów wykorzystywanych w działalności strefowej do ogólnej liczby komputerów w całej spółce.

Interesujące podejście zaprezentował ten sam podatnik w odniesieniu do kosztów funkcjonowania działów, wchodzących w skład pionu operacyjnego. W odniesieniu do kosztów działu fakturowania, podatnik zaproponował klucz oparty na ilości pozycji na fakturach, dotyczących działalności strefowej w ogólnej liczbie pozycji na fakturach. Z kolei analizując koszty działania departamentu zaopatrzenia, zaproponowano oparcie ich podziału pomiędzy działalność opodatkowaną i zwolnioną na stosunku zamówień związanych z działalnością strefową do ogólnej liczby zamówień.

Zbliżone podejście podatnik zastosował, odnosząc się do kosztów logistyki i magazynowania, proponując podział kosztów wg klucza opartego na ilości paletodni (iloczynu ilości palet i długości okresu – w dniach – w trakcie którego palety te były przechowywane) dotyczących działalności strefowej

Uzasadniając swoje stanowisko, podatnik wskazał, że zasadą jest precyzyjne wydzielenie rzeczywistych kosztów związanych z działalnością strefową oraz pozastrefową. W tym celu dopuszczalne jest określenie dla poszczególnych kategorii kosztów rodzajowych kluczy alokacji. Powinny być one tak skonstruowane, aby w możliwie najbardziej precyzyjny sposób koszty odpowiadały podziałowi przychodów na te uzyskiwane z działalności strefowej i pozastrefowej.

---

<sup>366</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2009 r., IBPBI/2/423-976/09/SD, <http://sip.mf.gov.pl/>

Natomiast dopiero w stosunku do kosztów, co do których nie ma możliwości skonstruowania precyzyjnych kluczy alokacji, dopuszczalnym jest stosowanie klucza przychodowego (tj. ustanowionego na podstawie w art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o p.d.o.p.). Tak więc, zdaniem podatnika, zastosowanie w stosunku do niektórych kosztów rodzajowych klucza przychodowego jest uzasadnione.

Wydając na wniosek podatnika interpretację indywidualną, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podzielił przedstawione mu stanowisko. Jednocześnie stwierdził również, że o zaliczeniu określonych wydatków do kosztów związanych z uzyskaniem przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu oraz innych źródeł decyduje podatnik. Podatnik również ustala zasady ewidencjonowania, podziału oraz rozliczenia kosztów, pozwalające na prawidłowe ustalenie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się do dochodów podlegających opodatkowaniu oraz zwolnionych od podatku. Wskazane zasady alokacji kosztów wspólnych bez wątplenia zmierzają do przypisania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistości tych kosztów do działalności strefowej i pozastrefowej, a zatem należy je uznać za prawidłowe.<sup>367</sup>

## 5. PODZIAŁ KOSZTÓW POŚREDNICH PRZY ZASTOSOWANIU KLUCZA PRZYCHODOWEGO

---

Ustawodawca, formułując przepisy regulujące problematykę kosztów w u.p.d.o.p., położył nacisk na ich odnoszenie, tam, gdzie jest to możliwe, bezpośrednio do konkretnych przychodów, co, z samej istoty pozwala na uniknięcie problemu podziału kosztów wspólnych. Nakaz przyporządkowania kosztów do poszczególnych źródeł przychodów zawarty jest zresztą również w samej treści przepisu art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p.. Zatem przepis art. 15 ust. 2 dopuszczający ustalenie kosztów uzyskania przychodów w sposób w nim określony, może mieć zastosowanie tylko i wyłącznie w tym przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła. Zastosowanie więc przepisu art. 15 ust. 2 jest uzasadnione jedynie wówczas, gdy nie jest obiektywnie możliwe

---

<sup>367</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2009 r., op.cit.

wyodrębnienie według technicznych kryteriów kosztów podatkowych przypadających na poszczególne źródła przychodów<sup>368</sup>

Warunkami stosowania przepisu art. 15 ust. 2 i 2a jest kumulatywne spełnienie następujących przesłanek:

- faktyczne poniesienie kosztu w celu uzyskania (lub w celu zabezpieczenia źródła) przychodu podlegającego opodatkowaniu, jak i ze źródeł, z których przychód nie podlega opodatkowaniu,

- brak możliwości ustalenia kosztów uzyskania przychodów przypadających na poszczególne źródła przychodów.<sup>369</sup>

Przywołany przepis przewiduje w takich sytuacjach zastosowanie do podziału kosztów proporcji, wynikającej ze stosunku przychodów ze źródeł opodatkowanych do przychodów uzyskanych ze źródeł zwolnionych. Wynik dzielenia wartości przychodów zwolnionych przez ogólną wartość przychodów podatnika, wykorzystywany jest następnie do ustalenia, jaka część kosztów wspólnych dotyczy działalności opodatkowanej, a jaka – zwolnionej. Warto przy tym zauważyć, że analizowany przepis pomija milczeniem stany faktyczne, w których podatnik korzysta ze zwolnienia nie w trakcie całego roku podatkowego, a jedynie w jego części. W takim wypadku oczywistym wręcz wydaje się stosowanie podejścia zakładającego obliczenie proporcji jedynie dla okresu korzystania ze zwolnienia, a następnie wykorzystanie jej w stosunku do kosztów odnoszących się do tegoż okresu. Podejście będące pewną adaptacją stanowiska organu podatkowego i WSA w Warszawie <sup>370</sup>, zyskało również akceptację tegoż organu w interpretacji indywidualnej, w której wskazano „(...) w związku z tym, za podstawę wyliczenia proporcji należy przyjąć przychody z działalności objętej zwolnieniem (a więc w okresie 1 października - 31 grudnia 2008) oraz przychody ogółem również w okresie zwolnienia tj. 1 października 2008 - 31 grudnia 2008. W okresie 1 stycznia -30 września 2008 podatnik nie miał podstawy do stosowania proporcji, bo wszystkie koszty dotyczyły działalności opodatkowanej.” <sup>371</sup>

Co warto podkreślić, zakwestionowany został interesujący pogląd podatnika, zakładający zastosowanie do podziału kosztów proporcji przychodów uzyskiwanych przez wyodrębnioną

---

<sup>368</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 marca 2009 r., ILPB3/423W-11/09-2/BN, <http://sip.mf.gov.pl/>

<sup>369</sup> W. Pietrasiewicz, M. Romańczuk, Koszty... op.cit., s. 72, Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r., IPPB3/423-989/09-3/MS, <http://sip.mf.gov.pl/>

<sup>370</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 14 grudnia 2004 r., III SA/Wa 263/04, Mon. Pod. 2005/1/3

<sup>371</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r., IPPB3/423-989/09-3/MS



jednostkę organizacyjną z działalności zwolnionej prowadzonej przez tą jednostkę, do ogółu przychodów tejże jednostki w sytuacji, gdy jednostka ta wyodrębnia określone części swej działalności organizacyjnie. Decyzja ta została wydana nie w odniesieniu do przedsiębiorcy strefowego, ale spółdzielni mieszkaniowej, w ramach której strukturalnie wyodrębniono kilka jednostek – osiedli, jednak jej stosowanie również w stosunku do przedsiębiorców strefowych, wyodrębniających w swej strukturze kilka oddziałów czy zakładów, wydaje się oczywiste. Odnosząc się do takiego stanu faktycznego, Izba Skarbowa stwierdziła m.in. że „(...) art. 15 ust. 2 i 2a wskazuje na podział kosztów wg proporcji w jakiej pozostają przychody z poszczególnych źródeł do ogólnej kwoty przychodów. W związku z tym, należy zsumować koszty uzyskania przychodów, które nie mogły zostać przypisane do działalności zwolnionej oraz opodatkowanej i przyporządkować je do tychże źródeł przychodów wg stosunku, w jakim pozostają przychody uzyskane z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Natomiast Spółdzielnia wskazała, iż w przypadku kosztów zarządzania i kosztów ogólnych ponoszonych w ramach danego osiedla, winny zostać one podzielone na podstawie art. 15 ust. 2 i 2a ww. ustawy, ale wyliczenie proporcji winno nastąpić tylko w oparciu o łączną wartość przychodów osiągniętych w ramach tego osiedla, a to jest niezgodne z ww. regulacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zatem również ten zarzut Spółdzielni nie może zostać uwzględniony.”<sup>372</sup>

## 6. WNIOSKI

---

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie zasad podziału kosztów wspólnych do działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób prawnych i zwolnionej z opodatkowania. Jako punkt odniesienia posłużył najczęstszy wariant stanu faktycznego, do którego odnosi się regulacja art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p., tj. sytuacja podatnika, którego część działalności gospodarczej korzysta ze zwolnienia na podstawie przepisu art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., jakkolwiek rozważania są również adekwatne do stanów faktycznych, w których podatnicy prowadzą działalność w kraju i za granicą (w formie oddziałów) lub korzystają ze zwolnienia, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

W pracy omówiono z jednej strony treść regulacji, a z drugiej – podjęto próbę zbadania, w jaki sposób podatnicy próbują wykorzystywać przyznane im możliwości podziału kosztów.

---

<sup>372</sup> Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 marca 2009 r., ILPB3/423W-11/09-2/BN

Przedmiotem analizy stało się kilka najistotniejszych prób wykładni przepisu, dokonywanej przez organy podatkowe i sądy.

Podczas pracy nad zagadnieniem podziału kosztów wspólnych autor napotkał ten sam problem, z którym zmagają się prawdopodobnie większość podatników, których dotyczy regulacja – mianowicie problem niewielkiego zasobu literatury naukowej, mogącej stanowić solidną podstawę intelektualną dla stosowania kluczy podziału, a także – nielicznych orzeczeń, dokonujących konstruktywnej wykładni przepisu i liczących się ze, skomplikowaną niekiedy, rzeczywistością prowadzenia działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej. Zdaniem autora, temat, mimo że naukowo interesujący i o istotnym znaczeniu praktycznym, nie został jeszcze dogłębnie zbadany i wciąż zasługuje na uwagę zarówno środowiska naukowego, jak i praktyków.

Niezależnie jednak od nauki i praktyki prawa podatkowego, zważywszy, że realia prowadzenia działalności gospodarczej, także w specjalnych strefach ekonomicznych, zmuszają podatników do poszukiwania nowoczesnych rozwiązań organizacyjnych, wydaje się celowe, aby ustawodawca rozważył wyrażne wprowadzenie możliwości stosowania metod podziału kosztów innych, niż metoda przychodowa, pozostawiając ich konstruowanie i wybór samym podatnikom. Każde inne rozwiązanie, czy to polegające na niezmiennianiu brzmienia przepisu i pozostawieniu zagadnienia do interpretacji organom podatkowym, czy to wprowadzające kolejne, dopuszczone do stosowania klucze podziału, będzie niezadowolające, jako nie nadążające za rzeczywistością gospodarczą i inwencją podatników

---

# OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU

---

ANNA MARZEC

---

## SPIS TREŚCI

---

---

Wstęp.....	121
Postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego a postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku – analiza zmian art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.....	122
Skutki wszczęcia postępowania wymiarowego w toku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.....	125
Określenie zobowiązania podatkowego i stwierdzenie nadpłaty podatku – razem czy osobno? .....	129
Zakończenie.....	132

## WSTĘP

---

---

W uproszczeniu można stwierdzić, że kontrola podatkowa ma na celu wykrycie ewentualnych nieprawidłowości i skierowanie ich na drogę postępowania podatkowego, którego zakończenie (w postaci ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe) stanowi potwierdzenie istniejącego zobowiązania i rodzi obowiązek zapłaty podatku w określonej wysokości.<sup>373</sup> Organ podatkowy wszczyna z urzędu na podstawie art. 165

---

<sup>373</sup> Por. M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2009, s. 325 i nast.

Ordynacji podatkowej (O.p.)<sup>374</sup> postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego jedynie wtedy, gdy nieprawidłowości te dotyczą zaniżenia kwoty zobowiązania podatkowego lub niewywiązania się przez podatnika z obowiązku podatkowego. Taki stan rzeczy wynika zarówno z celu działania organów podatkowych (z ich podstawowych zadań, do których należy przede wszystkim pobór podatków), jak i z przepisów proceduralnych prawa podatkowego nieprzewidujących możliwości wszczęcia z urzędu postępowania, którego przedmiotem byłoby stwierdzenie nadpłaty podatku. Postępowanie podatkowe w ostatnim wskazanym przedmiocie może zostać wszczęte jedynie na wniosek podatnika (odpowiednio na wniosek płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy)<sup>375</sup>. Co jednak w sytuacji, gdy zostanie wszczęte na wniosek podatnika postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, a w toku przeprowadzonej z urzędu kontroli podatkowej dotyczącej tego samego okresu rozliczeniowego okaże się, że podatek nie tylko nie został nadpłacony, ale został zapłacony w wysokości mniejszej niż wynika to z prawnapodatkowego stanu faktycznego?

Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie rozwiązań, jakie można w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych zastosować we wskazanym wyżej przypadku. Rozważania dotyczące określenia wysokości zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty prowadzone są w nawiązaniu do orzecznictwa w tym zakresie. Tematyka niniejszego opracowania zawężona została wyłącznie do stanów faktycznych, w których podmiotem jest podatnik.

## POSTĘPOWANIE PODATKOWE W SPRAWIE OKREŚLENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO A POSTĘPOWANIE PODATKOWE W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU – ANALIZA ZMIAN ART. 21 § 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

Jeżeli podatek do zapłaty, wynikający z określonego przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, przewyższa kwotę wynikającego z deklaracji podatku zapłaconego przez podatnika, to mamy do czynienia z zaległością podatkową.<sup>376</sup> Określenia

<sup>374</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

<sup>375</sup> Por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 75 Ordynacji podatkowej*, LEX 2011. Stan prawny na dzień 01.03.2011. akapit 1.

<sup>376</sup> Zgodnie z art. 51 § 1 O.p. zaległością jest podatek nie zapłacony w terminie płatności.

zobowiązania podatkowego wymaga również rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, gdyż nadpłata podobnie jak zaległość podatkowa, stanowi różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym przez podatnika, a podatkiem należnym do zapłaty. Z tą jednak różnicą, że ta pierwsza stanowi nadwyżkę podatku zapłaconego (wynikającego z deklaracji) nad podatkiem należnym (wynikającym ze zobowiązania podatkowego). Trzecim możliwym rozwiązaniem, z którym mamy do czynienia wtedy, gdy dane zawarte w deklaracji są zgodne ze stanem faktycznym i prawnym jest umorzenie postępowania podatkowego (wskazana przez podatnika kwota zobowiązania podatkowego jest prawidłowa i podatnik zapłacił w całości zadeklarowany podatek).

Na podstawie powyższej prostej analizy można stwierdzić, że określenie zobowiązania podatkowego jest nieodłącznym elementem, zarówno stwierdzenia zaległości podatkowej, jak i stwierdzenia nadpłaty podatku, co pozwala lepiej zrozumieć zmianę jaka nastąpiła w treści art. 21 § 3 O.p.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem wskazanego wyżej przepisu<sup>377</sup>, jeżeli, wskutek wszczętego postępowania podatkowego, organ podatkowy stwierdził, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił podatku w całości lub w części albo że wysokość zobowiązania podatkowego była inna niż wykazana w deklaracji, organ wydawał decyzję, w której określał wysokość zaległości podatkowej, albo stwierdzał nadpłatę. Jak wskazał NSA, w jednym z wyroków odnoszących się do tego stanu prawnego, określenie zaległości podatkowej lub stwierdzenie nadpłaty podatku nie jest możliwe bez określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości i porównania go z kwotą wykazaną przez podatnika w deklaracji oraz stopniem wywiązania się podatnika z tego zobowiązania.<sup>378</sup> Trzeba podkreślić, że w odniesieniu do zaprezentowanego stanu prawnego, zarówno sądy jak i piśmiennictwo wskazywały, że określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji wymiarowej, po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w sytuacji gdy nie tylko nie występuje nadpłata, ale gdy zamiast niej występuje zaległość podatkowa, powoduje, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe zawiera w istocie także rozstrzygnięcie w przedmiocie wniosku o stwierdzenie nadpłaty<sup>379</sup>. Jak pisał A. Huchla, dla zastosowania art. 21 § 3 O.p. nie miało znaczenia, czy nieprawidłowość

<sup>377</sup> Art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926).

<sup>378</sup> Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 – sygn. akt 377/04, zob. również wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2004 r., sygn. akt. III SA 2246/02, por. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2000r. sygn. akt I SA/Ka 24/99.

<sup>379</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2006 r., sygn. akt. III SA/Wa 3001/05.

wynikająca ze złożonej przez podatnika deklaracji spowodowana była nieuiszczeniem podatku, czy też jego nadpłatą, gdyż rozstrzygnięcie, o którym mowa w tym przepisie odnosić się mogło do obu wskazanych sytuacji, różne były tylko konsekwencje podjęcia tych rozstrzygnięć<sup>380</sup>. Stwierdzenie nadpłaty przez organ podatkowy mogło mieć miejsce w toku wszczętego postępowania w sprawie określenia wysokości zaległości podatkowej, gdy okazało się, że nie tylko nie istnieje zaległość podatkowa, ale zamiast niej istnieje nadpłata podatku.<sup>381</sup>

Zgodnie z treścią art. 21 § 3 O.p. wprowadzoną zmianą z dnia 01.01.2003 r.<sup>382</sup> i obowiązującą do chwili obecnej, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego<sup>383</sup>. W wyniku dokonanej zmiany ustawodawca zastąpił sformułowanie „określa wysokość zaległości podatkowej; albo stwierdza nadpłatę” sformułowaniem „określa wysokość zobowiązania podatkowego”. Nie oznacza to, że ustawodawca zrezygnował z określania zaległości podatkowej, czy ze stwierdzania nadpłaty podatku. Zamiast dwóch alternatywnych rozstrzygnięć, wskazano po prostu jeden rodzaj rozstrzygnięcia, którego skutkiem w zależności od okoliczności może być albo stwierdzenie zaległości podatkowej, albo stwierdzenie nadpłaty podatku. W świetle orzecznictwa odnoszącego się do zmienionej treści analizowanego przepisu, określenie zobowiązania podatkowego i jednocześnie stwierdzenie zaległości podatkowej w sentencji wydanej decyzji, stanowi naruszenie art. 21 § 3 O.p.<sup>384</sup> Czy zatem odpowiednio określenie zobowiązania podatkowego i stwierdzenie nadpłaty w sentencji wydanej decyzji również stanowi naruszenie wskazanego przepisu?

<sup>380</sup> Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C. – *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa, stan prawny na dzień 01.01.2003 r., LEX OMEGA akapit 5., Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, UNIMEX, Wrocław 1998. s.56-57. Por. wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., sygn. akt. I SA/Lu 1410/01, wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 49/02, wyrok NSA z dnia 12 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Lu 207/03, wyrok NSA z dnia 6 lipca 2000 r., sygn. akt I SA/Kr 24/99.

<sup>381</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOIK, Toruń 2002, s. 92-93.

<sup>382</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387).

<sup>383</sup> Jednocześnie w art. 21 § 4 tej samej ustawy wskazano, że przepisy § 3 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik obowiązany jest do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części.

<sup>384</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 353/06.



Jak wskazano wcześniej, zarówno postępowanie mające na celu stwierdzenie zaległości podatkowej, jak i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, ma taki sam przedmiot, tj. wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego w oparciu o właściwie ustalony stan faktyczny. W obu sprawach, przy wykorzystaniu dwóch różnych instytucji prawa procesowego, organ podatkowy w gruncie rzeczy rozstrzyga zatem o treści obowiązków na podstawie właściwych dla danego podatku przepisów materialnego prawa podatkowego, w celu wskazania różnicy pomiędzy kwotą podatku wpłaconą na rachunek organu podatkowego, a kwotą podatku należnego. W przypadku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku od tej różnicy uzależnione jest rozstrzygnięcie, tj. stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia nadpłaty podatku. W sprawie zaległości podatkowej nie wydaje się odrębnej decyzji, gdyż nie ma ku temu podstawy prawnej. Zaległość podatkowa stanowi jedynie konsekwencję określenia zobowiązania podatkowego w takiej wysokości, która przekracza kwotę zapłaconego wcześniej podatku. Postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty posiada odrębną podstawę prawną, którą stanowi (*a contrario*) art. 74 § 5 Ordynacji podatkowej i wszczynane jest zawsze na wniosek podatnika, o którym mowa w art. 75 tej samej ustawy<sup>385</sup>. Wydaje się zatem, że rozstrzygnięcie w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego i w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku w jednym akcie administracyjnym jest możliwe.

### SKUTKI WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA WYMIAROWEGO W TOKU POSTĘPOWANIA W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY

---

Zarówno w czasie trwania kontroli podatkowej, jak i w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej, a wszczęciem postępowania podatkowego, nie może zostać wszczęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty dotyczące zobowiązań podatkowych, za które była prowadzona kontrola podatkowa<sup>386</sup>. W toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, podatnik nie może również złożyć korekty deklaracji podatkowej, więc w wielu przypadkach nie możliwe byłoby również spełnienie przez podatnika wymogów formalnych do tego, aby mogło zostać wszczęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

---

<sup>385</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 500/08.

<sup>386</sup> Art. 79 O.p.

Zdaniem NSA, powyższy zakaz został wprowadzony przez ustawodawcę z uwagi na przedmiotową tożsamość spraw będących przedmiotem postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego i postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty<sup>387</sup>. Z kolei WSA w Warszawie<sup>388</sup> w jednym z wyroków, z faktu, iż w toku postępowania podatkowego złożenie korekty deklaracji nie wywołuje skutków prawnych, wywodzi stwierdzenie, iż „nie mogą toczyć się dwa odrębne postępowania dotyczące tego samego okresu rozliczeniowego, to jest postępowanie podatkowe i postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku”. Należy jednak w tym miejscu zauważyć, że zasada, zgodnie z którą nie można w toku kontroli lub postępowania podatkowego wszcząć postępowania podatkowego na wniosek podatnika w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, nie działa w drugą stronę, gdyż organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową nawet w przypadku złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty. Wydaje się mieć to swoje uzasadnienie logiczne i prawne, z uwagi na konieczność dokonania przez organ podatkowy weryfikacji korekty deklaracji składanej przez podatnika (w tym korekty składanej wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty). Organ podatkowy ma obowiązek potrącić nową korektę (jeśli złożona została przed wszczęciem kontroli podatkowej lub w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego), jako oświadczenie podatnika zastępujące poprzednie rozliczenie za dany miesiąc.<sup>389</sup>

Weryfikacja, o której mowa powyżej, może mieć miejsce zarówno w toku czynności sprawdzających, które przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, mogą zostać podjęte przez organ w każdym czasie (niezależnie od złożenia wniosku o zwrot nadpłaty), jak i w toku kontroli podatkowej, która może objąć swoim rozmiarem, znacznie szerszy przedział czasowy niż ten, który dotyczy skorygowanej przez podatnika deklaracji podatkowej. Ponadto żaden przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi przeszkody do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego po kontroli podatkowej, w sytuacji, gdy wszczęte zostało już na wniosek podatnika postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku. Co więcej, w świetle art. 165b O.p. (obowiązującego od dnia 01.01.2009 r.) organ podatkowy w przypadku wykazania w kontroli podatkowej nieprawidłowości, musi wszcząć postępowanie podatkowe w terminie 6 miesięcy

---

<sup>387</sup> Wyrok NSA z dnia 1 marca 2006 r., sygn. akt. II FSK 391/05.

<sup>388</sup> Zob. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1446/02.

<sup>389</sup> Por. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 marca 2004 r., sygn. akt. I SA/Wr 1997/01.

od dnia zakończenia kontroli podatkowej, gdyż zaniechanie w tym zakresie spowoduje zamknięcie drogi do dokonania tego w przeszłości.

Działania mające na celu usunięcie nieprawidłowości wykazanych w toku kontroli, może oczywiście podjąć również podatnik (np. składając deklarację podatkową w zakresie objętym kontrolą podatkową, bądź korektę pierwotnej deklaracji, w której podatek został zadeklarowany w nieprawidłowej wysokości). W przypadku jednak, gdy podatnik nie zgadza się z wynikami kontroli, bądź też gdy zgadza się z nimi, ale nie podejmuje działań mających na celu usunięcie wykrytych nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna z urzędu postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. Postępowanie podatkowe ma charakter instrumentalny w stosunku do przepisów prawa materialnego<sup>390</sup>, ale dopiero w toku tego postępowania, można jednoznacznie stwierdzić, czy obowiązek podatkowy powstał, a jeśli tak, to jakiej wysokości zobowiązanie ciąży na podatniku.

Na skutek złożonego przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku może zająć potrzeba wszczęcia postępowania podatkowego, gdy organ nie zgadza się z wysokością nadpłaty wskazaną przez podatnika. W wyniku wszczętego w ten sposób postępowania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję, w której weryfikuje „samoobliczenie”. Oznacza to, że w przypadku, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest wyższa niż zadeklarowana przez podatnika w ostatniej ze złożonych za dany okres deklaracji, stwierdzenie nadpłaty może nastąpić jedynie po uprzednim określeniu przez organ prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego. Takie stanowisko potwierdzają liczne wyroki sądów administracyjnych, zgodnie z którymi przed wszczęciem postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i określeniem wysokości zobowiązania podatkowego, za przedwczesne należy uznać wydanie decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie wymiarowe ma bowiem, zdaniem sądów administracyjnych, zasadniczy (pierwotny) charakter w stosunku do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku.<sup>391</sup>

---

<sup>390</sup> P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*; [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 706 i nast., por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2010, s. 415.

<sup>391</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 1205/07 oraz sygn. akt. II FSK 345/06, wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lipca 2008 r., sygn. akt. VIII SA/Wa 107/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt. III SA/Wa 275/08, wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 grudnia 2008 r., sygn. akt. I SA/Lu 381/08, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/Ol 468/08, wyrok WSA w Lublinie z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/Lu 565/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt. III SA/Wa 1412/09, wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 czerwca 2010 r., sygn. akt. III SA/Wa

Istnieje jednak również grupa poglądów prezentowanych w orzecznictwie i doktrynie, zgodnie z którą „postępowanie nadpłatowe” ma węższy zakres niż „postępowanie wymiarowe”, zatem nie ma konieczności orzekania w sprawie stwierdzenia nadpłaty o całokształcie zobowiązania za dany okres, gdyż nadpłata powstaje na skutek zaistnienia określonych okoliczności, które stanowią wycinek stanu faktycznego. Zdaniem przedstawicieli takiego stanowiska wydanie „decyzji nadpłatowej” nie wyłącza możliwości późniejszego orzekania o całości rozliczeń podatnika w „postępowaniu wymiarowym”, a zasada trwałości decyzji ostatecznych, nie zostaje naruszona, gdyż organ podatkowy w wydawanej później decyzji określającej zobowiązanie za ten sam okres, ograniczyć się może tylko do kwestii nierozstrzygniętych w decyzji stwierdzającej nadpłatę.<sup>392</sup> Trudno jednak wyobrazić sobie sytuację, w której organ określa zobowiązanie podatkowe za dany okres rozliczeniowy jedynie w części. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 O.p., zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Jednak obowiązek zapłaty podatku wynikającego z tego zobowiązania w odniesieniu do całego okresu rozliczeniowego wymagalny jest w jednym terminie, określonym w przepisach materialnych dla każdego podatku. Poza tym jak wcześniej wskazano, to nadpłata stanowi konsekwencję zobowiązania podatkowego, a nie odwrotnie. Nie możliwe jest zatem rozstrzygnięcie o nadpłacie przed określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Trudno również uznać za prawidłową sytuację, w której organ podatkowy określając kwotę zobowiązania podatkowego, ograniczony byłby (przy ocenie zgromadzonych dowodów) stanowiskiem wyrażonym w swojej decyzji wydanej na gruncie niepełnego materiału dowodowego. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego organ podatkowy wydaje decyzję, która zawiera przede wszystkim rozstrzygnięcie oraz jego uzasadnienie faktyczne znajdujące odzwierciedlenie w całościowo, a nie fragmentarycznie zgromadzonym materiale

---

410/10, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 czerwca 2010 r., sygn. akt. III SA/Bk 100/10, w odniesieniu do zobowiązania powstałego na podstawie decyzji ustalającej zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lipca 2010 r., sygn. akt. III SA/Po 41/10.

<sup>392</sup> Zob. K. Rutkowski, *Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty a decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego*, Monitor podatkowy nr 7/2011, s. 9-14. Zob. szerzej: wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1412/09, wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1221/08, wyrok NSA z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt. II FSK 1753/06, wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. akt. II FSK 1242/06, S. Babiarsz, *Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe*, Glosa do wyroku NSA z dnia 19.12.2007 r., sygn. akt. II FSK 1242/06, Jurysdykcja podatkowa nr 3/2008, UNIMEX. Inaczej: wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2010 r., sygn. akt. 1343/08, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lutego 2010 r., sygn. akt. III SA/ Wr 611/09.

dowodowym oraz uzasadnienie prawne zawarte w wykładni operatywnej wszystkich przepisów prawa materialnego dotyczących danego stanu faktycznego.<sup>393</sup>

Wobec powyższego trafny wydaje się pogląd, zgodnie którym stwierdzenie nadpłaty podatku powinno nastąpić po uprzednim określeniu zobowiązania podatkowego. Należy się jednak zastanowić, na kanwie wcześniejszych rozważań, nad skutkami i możliwością prowadzenia równoległe postępowania na podstawie art. 21 § 3 O.p. i postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w trybie art. 75 O.p., co również jest przedmiotem sporów w orzecznictwie i doktrynie oraz odpowiedzieć na pytanie czy rozstrzygnięcia te (biorąc przede wszystkim pod uwagę sytuacje, w której zobowiązanie podatkowe będzie wyższe niż zadeklarowane przez podatnika) mogą zapaść w jednym akcie administracyjnym.

## OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I STWIERDZENIE NADPŁATY PODATKU – RAZEM CZY OSOBNO?

---

Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w jednym z wyroków przez Naczelny Sąd Administracyjny<sup>394</sup> zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w czasie toczącego się postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 79 § 1 O.p., ma zapobiec wprowadzeniu do obiegu prawnego dwóch decyzji w tej samej sprawie. Sąd podkreśla, że w obu przypadkach organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego i porównuje ją z dokonany przez podatnika „samoobliczeniem”. Niemożliwe zdaniem Sądu jest zatem orzeczenie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, dopóki istnieje w obrocie prawnym decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego<sup>395</sup>. W innym wyroku ten sam Sąd zajmuje stanowisko, zgodnie z którym nadpłata i zaległość podatkowa są jedynie alternatywnymi konsekwencjami obliczenia podatku, zatem złożenie wniosku

---

<sup>393</sup> Por. M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, wyd. 1, Legalis stan na dzień 01.12.2011 r., rozdz. 7.2.1.

<sup>394</sup> Wyrok NSA z dnia 1 marca 2006 r., sygn. akt. II FSK 391/05.

<sup>395</sup> Zob. również wyrok NSA z dnia 7 lutego 2008 r. sygn. akt. II FSK 1362/06 oraz wyrok NSA z dnia 21 października 2010 roku, sygn. akt. II FSK 1094/09, Podobnie I. Krawczyk, *Nadpłata (cz. I i II)* Przegląd Podatkowy nr 4/2003 i nr 5/2003, s. 58.

o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe, które ma na celu określenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>396</sup>

Moim zdaniem w przypadku konieczności wszczęcia przez organ podatkowy postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej w toku wszczętego na wniosek podatnika postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku, najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby skorzystanie z instytucji zawieszenia postępowania podatkowego uregulowanej w rozdziale 12 działu IV Ordynacji podatkowej.

Warto w tym miejscu pochylić się jednak nad wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., zgodnie z którym zawieszenie postępowania podatkowego wszczętego na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty sprawia, że złożona wraz z tym wnioskiem korekta deklaracji nie wywołuje skutków materialnoprawnych, lecz tylko skutki określone w art. 75 § 4 O.p. Sąd podkreśla, że korekta deklaracji kreuje zobowiązanie podatkowe jedynie wtedy, gdy nie ma wątpliwości co do jej prawidłowości. Jeśli jednak te wątpliwości istnieją, organ podatkowy powinien wszcząć postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i po jego zakończeniu „wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania (o ile wysokość ta nie będzie tożsama z wysokością wykazaną w pierwotnej deklaracji) oraz określającą wysokość ewentualnej nadpłaty<sup>397</sup>”. Zdaniem Sądu nie ma przeszkód do rozstrzygnięcia w postępowaniu wymiarowym, w jednej decyzji o wysokości zobowiązania podatkowego i nadpłacie<sup>398</sup>, przy czym postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty powinno zostać zawieszone do czasu rozstrzygnięcia postępowania w sprawie „określenia wysokości zobowiązania podatkowego i nadpłaty”, a po zakończeniu tego postępowania powinno ulec umorzeniu jako bezprzedmiotowe.<sup>399</sup>

---

<sup>396</sup> wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2007 r., sygn. akt. II FSK 1391/06, w którym Sąd stwierdza, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty staje się bezprzedmiotowe, gdy przed jego zakończeniem organ podatkowy wszczyna z urzędu postępowanie podatkowe dotyczące tego samego podatku. Podobnie NSA w wyroku z dnia

<sup>397</sup> W tym miejscu należy podkreślić, że na wniosek podatnika organ nigdy nie określa wysokości nadpłaty, a jedynie stwierdza jej istnienie. Określenie nadpłaty jest możliwe jedynie z urzędu na podstawie art. 74a O.p., w sytuacji, gdy nie zachodzą przesłanki wynikające z art. 73 § 2 i art. 74 te same ustawy.

<sup>398</sup> Podobnie: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1703/07, Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 256/09, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 254/09, M. Ślifirczyk, *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku – zagadnienia podstawowe w teorii i praktyce* (w:) red. L. Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Temida2, Białystok 2008, s. 213 i nast.

<sup>399</sup> WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1538/10, Podobnie: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 75 ordynacji podatkowej*, LEX 2011. Stan prawny na dzień 01.03.2011. akapit 1. - Autor stwierdza, że określenie zobowiązania może zapaść w decyzji wydanej na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty, z tą jednak różnicą,



Uważam, że postępowanie podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku wszczęte na wniosek podatnika przed wszczęciem postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego, nie może zostać umorzone z powodu konieczności wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak miało to miejsce na gruncie stanu prawnego obowiązującego do dnia 01.01.2003 r.<sup>400</sup> Umorzenie postępowania podatkowego wymaga bowiem przesłanki bezprzedmiotowości, a z tą mielibyśmy obecnie do czynienia w zasadzie jedynie wówczas, gdyby wniosła o to strona na której żądanie wszczęte zostało postępowanie lub gdyby w toku postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty okazałoby się, że wnioskodawca nie jest podmiotem uprawnionym do ubiegania się o zwrot nadpłaty<sup>401</sup>. Ostatnia ze wskazanych sytuacji skutkowałaby w ogóle brakiem podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek tego podmiotu, ale gdyby postępowanie to zostało już wszczęte należałoby je umorzyć. Bezprzedmiotowość postępowania skutkująca jego umorzeniem może powstać bowiem zarówno po, jak i jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego<sup>402</sup>. Z bezprzedmiotowością postępowania będziemy mieć również do czynienia, gdy zabraknie strony postępowania (np. w przypadku śmierci wnioskodawcy, który nie pozostawił po sobie spadkobierców). Biorąc jednak pod uwagę aspekt przedmiotowy postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a więc samo istnienie nadpłaty podatku lub jej brak, trudno wyobrazić sobie sytuację, która spowoduje bezprzedmiotowość postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Umorzenie takiego postępowania jest nie możliwe nawet, gdy podatnik złoży korektę dotyczącą deklaracji, której nie złożył (mimo, że był do tego zobowiązany). W takim przypadku korekta deklaracji powinna zostać bowiem uznana za deklarację złożoną pierwotnie, a kwota wpłacona na poczet zobowiązania podatkowego wynikającego z tej deklaracji powinna zostać rozliczona, przy czym za nadpłatę można uznać kwotę przekraczającą wysokość należnego podatku. Jediną przyczyną bezprzedmiotowości postępowania związaną z aspektem przedmiotowym, będzie w zasadzie

---

że brak jest możliwości zawieszenia w takiej sytuacji postępowania podatkowego na podstawie art. 201 O.p. Odmienne: wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. akt. III SA/Wa 500/08.

<sup>400</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 20 marca 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1460/01 w: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej 2005*, UNIMEX, Wrocław 2005, s. 257-259.

<sup>401</sup> Od wskazanej sytuacji należy odróżnić złożenie wniosku przez podmiot, który okazał się nie być podatnikiem, ale mimo braku obowiązku podatkowego złożył deklarację i uiścił podatek – zob. szerzej R. Kubacki *Stwierdzenie nadpłaty u podmiotu, który błędnie uznał się za podatnika VAT*, Monitor Podatkowy nr 2/2005.

<sup>402</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 20.04.2001 r. sygn. akt III SA 102/00, zob. również zob. Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Wrocław, UNIMEX, str. 875.

wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 80 § 1 O.p.<sup>403</sup>. W innych przypadkach (zakładając, że podatnik złożył korektę deklaracji) należy przyjąć, że bezprzedmiotowość taka nie wystąpi. Nawet bowiem w sytuacji, gdy podatnik złoży deklarację, ale nie zapłaci wynikającego z niej podatku, organ powinien orzec w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku (odmawiając jej stwierdzenia). Zatem, gdy nie mamy do czynienia ze wskazanymi wyżej przeszkodami natury podmiotowej, jedyną możliwością jest merytoryczne rozstrzygnięcie wniosku podatnika.

## ZAKOŃCZENIE

---

Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty wynikające z tego samego stanu faktycznego, są ściśle ze sobą powiązane i istnieje możliwość rozpatrzenia tych spraw w jednym postępowaniu, gdyż choć różne są podstawy proceduralne omawianych rozstrzygnięć to materialna podstawa prawna jest w tych przypadkach tożsama.<sup>404</sup> Jednak z uwagi na to, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty wszczynane jest na wniosek podatnika, a organ podatkowy jest związany treścią tego wniosku<sup>405</sup>, rozstrzygnięcie o zobowiązaniu podatkowym i wysokości nadpłaty w jednym akcie administracyjnym zainicjowanym wnioskiem, narusza podstawowe prawa strony postępowania podatkowego.

Konsekwencją postępowania przeprowadzonego na wniosek podatnika zawierający żądanie stwierdzenia nadpłaty, może być jedynie rozstrzygnięcie, w którym organ stwierdza istnienie nadpłaty lub odmawia stwierdzenia jej istnienia. Organ może określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty jedynie do wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika w pierwotnie złożonej deklaracji, gdyż tego rodzaju rozstrzygnięcie mieści się w granicach żądania. Określenie zobowiązania poniżej zadeklarowanej przez podatnika wysokości wiąże się bowiem ze stwierdzeniem nadpłaty podatku, a określenie zobowiązania w kwocie równej zadeklarowanej

---

<sup>403</sup> Prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Po upływie tego terminu wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych, zaległych lub bieżących zobowiązań.

<sup>404</sup> Por: wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., III SA/Wa 500/08, w którym Sąd wskazuje, że prawa i obowiązki stron nie wynikają z tej samej, lecz z różnych podstaw prawnych.

<sup>405</sup> Por. NSA z dnia 8 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1205/07.

wysokości oznacza odmowę stwierdzenia nadpłaty. W ten sposób (choć w ostatnim przypadku organ nie uwzględnił żądania podatnika) rozstrzygnięcie następuje w granicach wniosku, a w związku z tym, że żaden ze wskazanych sposobów załatwienia sprawy, nie powoduje uszczuplenia majątku podatnika, sytuacja wnioskodawcy nie ulega pogorszeniu w skutek złożenia wniosku.

Jeśli organ podatkowy ma zamiar określić zobowiązanie podatkowe w wyższej wysokości niż wynika to z pierwotnie złożonej przez podatnika deklaracji, podatnik powinien zostać o tym odpowiednio wcześniej poinformowany i mieć możliwość decydowania w prowadzonym wobec niego postępowaniu podatkowym, o tym czy skorzysta z przysługującego mu prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, czy też nie. W przypadku, gdy postępowanie wszczęte jest na wniosek podatnika, inicjator może spodziewać się jedynie dwóch rozwiązań – albo jego żądanie zostanie rozpatrzone pozytywnie (tj. stwierdzona zostanie nadpłata), albo uzyska odmowę spełnienia przez organ wniesionego żądania. Rozstrzygnięcie wydawane na wniosek podatnika nie powinno być dla niego zaskoczeniem. Zatem organ nie może w toku postępowania wszczętego na wniosek rozstrzygnąć w sposób dowolny, gdyż jest on związany granicami zawartego we wniosku żądania. W przypadku określenia zobowiązania podatkowego (w kwocie wyższej niż zadeklarowana) w rozstrzygnięciu stanowiącym odpowiedź na wniosek o stwierdzenie nadpłaty, doszłoby do tego, że organ podatkowy pogarsza sytuację podatnika na jego własne żądanie.

Wszczęcie odrębnego postępowania podatkowego w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w toku wszczętego już na wniosek strony postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest również niezbędne z punktu widzenia zawartej w Ordynacji podatkowej zasady obowiązku uzasadniania podejmowanych przez organ podatkowy decyzji podatkowych. Zgodnie z art. 124 Ordynacji podatkowej, w którym zawarta została zasada uzasadniania decyzji podatkowej, organy nie tylko powinny wyjaśnić podatnikowi zasadność przesłanek jakimi kierują się przy wydaniu rozstrzygnięcia, ale też (a może przede wszystkim) powinny stworzyć stronie postępowania, płaszczyznę umożliwiającą ocenę zasadności przeprowadzonego przez organ postępowania i prawidłowości podjętego w sprawie rozstrzygnięcia. Ostatnia z przesłanek zasady uzasadniania, nie może zostać spełniona jeśli podatnik, w ogóle nie zdaje sobie sprawy

z zakresu działań organu podatkowego jakie się wobec niego odbywają.<sup>406</sup> Zasada wskazana w art. 124 Ordynacji podatkowej powinna być zatem realizowana wszędzie tam, gdzie organ podatkowy ma kontakt ze stroną postępowania – we wszystkich jego fazach.<sup>407</sup>

Wobec powyższego jedyną możliwością rozstrzygnięcia sytuacji, w której w toku wszczętego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku organ musi wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, jest rozstrzygnięcie w pierwszej kolejności postępowania wszczętego z urzędu, a następnie wydanie decyzji stwierdzającej lub odmawiającej stwierdzenia nadpłaty podatku, gdy decyzja określająca zobowiązanie podatkowe stanie się ostateczna. W przypadku, gdy podatnik złoży odwołanie od decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, najwłaściwszym rozwiązaniem wydaje się skorzystanie z instytucji zawieszenia postępowania podatkowego uregulowanej w rozdziale 12 działu IV Ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 O.p., organ podatkowy ma bowiem możliwość zawieszenia postępowania, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zatem zawieszenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie możliwe co do zasady tylko w przypadku złożenia przez podatnika odwołania od decyzji wymiarowej. Przy czym należy stwierdzić, że zastosowanie tej instytucji jest w przypadku złożenia odwołania od decyzji określającej zobowiązanie niezbędne do czasu, gdy decyzja organu I instancji, a następnie organu II instancji (jeśli zostanie złożona skarga do sądu) stanie się ostateczna.

---

<sup>406</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancja ochrony praw podatnika*, Monitor Podatkowy nr 2/2006, s. 26-31.

<sup>407</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 19, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000 r., s. 22, J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 27.

---

# CELNE I PODATKOWE ASPEKTY INTEGRACJI PAŃSTW RADY WSPÓŁPRACY PAŃSTW ZATOKI

---

MIESZKO ŁUKASZEWICZ

---

## SPIS TREŚCI

---

Uwagi wstępne.....	135
Okoliczności powstania Rady Współpracy Państw Zatoki.....	137
Struktura, zadania i ewolucja Rady Współpracy Państw Zatoki.....	138
Ewolucja RWPZ od powstania strefy wolnego handlu do wspólnego rynku.....	139
Integracja państw RWPZ w sferze podatkowej na podstawie Umowy Gospodarczej z 2001 roku .....	141
Integracja państw RWPZ w sferze podatkowej w świetle systemów prawnych państw członkowskich.....	142
Jednolity system ubezpieczeń społecznych.....	144
Wprowadzanie VAT.....	145
Uwagi końcowe.....	146

## UWAGI WSTĘPNE

---

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie integracji państw członkowskich Rady Współpracy Państw Zatoki<sup>408</sup> na płaszczyźnie celnej i podatkowej, z jednoczesnym ukazaniem tła historycznego tego procesu i podstawowych zasad funkcjonowania organizacji.

---

<sup>408</sup> Rada Współpracy Państw Zatoki, w skrócie: RWPZ, po angielsku: Gulf Cooperation Council, po arabsku: Al-Madzlis At-ta'un ad-dual al-halidż. Czasami w literaturze mówi się: Rada Współpracy Państw Zatoki Perskiej (lub Arabskiej). W kulturze arabskiej Zatokę Perską nazywa się po prostu „Zatoką”, ewentualnie dodaje określa się ją mianem „Zatoki Arabskiej”, zaś w języku polskim przyjęła się nazwa „Zatoka Perska”.

W trakcie analizy integracji można znaleźć wiele podobieństw z procesem tworzenia Unii Europejskiej.

RWPZ jest międzynarodową organizacją regionalną, w której skład wchodzi sześć arabskich państw Zatoki Perskiej znajdujących się na półwyspie Arabskim: Kuwejt, Bahrajn, Zjednoczone Emiraty Arabskie, Katar, Oman i Arabia Saudyjska. Łączna liczba mieszkańców państw członkowskich wynosi zaledwie 42 miliony, jednakże znaczenie ekonomiczne RWPZ dla światowej gospodarki jest ogromne. Jej członkowie posiadają bowiem 40% udowodnionych naukowo światowych zasobów ropy naftowej i 23% zasobów gazu ziemnego<sup>409</sup>. Ponadto wskutek ogromnych wpływów z ropy naftowej państwa te stały się jednym z największych dostawców kapitału na światowym rynku, ustępując miejsca tylko państwom Dalekiej Azji<sup>410</sup>. Uwzględniając zapotrzebowanie państw UE na surowce energetyczne i kapitał, rola RWPZ staje się doniosła.

Integracja pomiędzy państwami członkowskimi RWPZ ma miejsce na wielu płaszczyznach: ekonomicznej, kulturalnej, prawnej, a także celnej i podatkowej. Inicjatywa stworzenia organizacji powstała na początku lat osiemdziesiątych XX wieku, a jej pierwotnym celem była wspólna obrona państw członkowskich w tym niespokojnym regionie świata.

Integracji sprzyjała bliskość kulturowa; taki sam język urzędowy we wszystkich państwach: arabski, a także religijna: islam jako religia państwowa, jak również wspólne dziedzictwo półwyspu Arabskiego, jako kolebki religii muzułmańskiej.

Kolejnym czynnikiem sprzyjającym rozwojowi współpracy pomiędzy państwami członkowskimi RWPZ jest fakt, że gospodarki wszystkich tych państw są oparte na wydobyciu surowców naturalnych. Dostrzeżono w tym również niebezpieczeństwa: wahania cen na światowych rynkach, a także problem - co się stanie, gdy złoża zostaną wyeksploatowane. Wspólne poszukiwania dywersyfikacji zysków z wydobycia głównie ropy naftowej również sprzyjają integracji pomiędzy państwami członkowskimi RWPZ.

---

<sup>409</sup> M. Sturm, *The Gulf Cooperation Council Countries Economic Structures, Recent Developments and Role in The Global Economy*, Occasional Paper Service No. 92/ July 2008, European Central Bank, Frankfurt am Main 2008, s.58

<sup>410</sup> *Ibidem*, s.7.



## OKOLICZNOŚCI POWSTANIA RADY WSPÓŁPRACY PAŃSTW ZATOKI

---

Druga połowa XX wieku przyniosła większości państw arabskich Zatoki Perskiej pełną niepodległość, w tym czasie wyzwoliły się spod wpływów brytyjskich. Wyjątkiem jest Arabia Saudyjska, która uniknęła wszelkich form kolonializmu pozostając przez cały czas państwem niezależnym<sup>411</sup>.

Pierwszym państwem członkowskim RWPZ, które w 1961 roku zadeklarowało niepodległość, był Kuwejt. Jednocześnie powstanie tego państwa spotkało się ze sprzeciwem Iraku, który zgłosił prawo do zwierzchności nad całym terytorium Kuwejtu i skierował wojska nad granicę. Pomoc w obronie młodego państwa zadeklarowała Wielka Brytania wspierając Kuwejt militarnie<sup>412</sup>.

W latach 1968-70 z inicjatywy Wielkiej Brytanii trwały negocjacje mające na celu utworzenie państwa - federacji emiratów, które do tej pory były pod zwierzchnictwem Korony Brytyjskiej. Negocjacje prowadziło 7 emiratów z tzw. Omanu Traktatowego (współczesny obszar Zjednoczonych Emiratów Arabskich), a także Katar i Bahrajn. Przez chwilę również do negocjacji zaproszono Oman. Na skutek braku porozumienia i ambicji poszczególnych emiratów, w 1971 roku powstały 3 osobne państwa: Katar, Bahrajn i Zjednoczone Emiraty Arabskie<sup>413</sup>.

Brytyjska chęć stworzenia jednego państwa w miejsce kilku emiratów była podyktowana brakiem bezpieczeństwa małych państweczek w niepewnym regionie świata, dodatkowo do Bahrajnu pretensje rościł Iran.

Skomplikowaną historię miał Oman. Pomimo zachowania niepodległości, wpływy brytyjskie w tym państwie były bardzo silne, do tego stopnia, iż wybuchło powstanie przeciwko sułtanowi i wpływom brytyjskim. Ostatecznie władzę przejął syn sułtana, a w 1971 roku Oman został przyjęty do ONZ<sup>414</sup>.

---

<sup>411</sup> M.M Dziekan, *Arabowie. Słownik encyklopedyczny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s.47.

<sup>412</sup> J. Zdanowski, *Historia Bliskiego Wschodu w XX wieku*, Ossolineum, Wrocław 2010, s. 331.

<sup>413</sup> *Ibidem.*, s.332-333.

<sup>414</sup> M.M Dziekan, *Arabowie*, op.cit., s. 297.

Wybuch wojny iracko-irańskiej w 1980 roku, która z czasem objęła wody Zatoki Perskiej stworzyło zagrożenie dla nowopowstałych państw i skłoniło je do utworzenia Rady Współpracy Państw Zatoki (Perskiej). Agresja Iraku na Kuwejt w 1990 roku ukazała bezsilność organizacji i zmotywowała państwa członkowskie do głębszej integracji<sup>415</sup>.

Podsumowując, kwestia bezpieczeństwa zewnętrznego była pierwotną przyczyną powstania RWPZ. Z czasem integracja gospodarcza i służąca jej harmonizacja celna oraz podatkowa stała się równie ważna. Powstaniu idei zacieśnionej, sformalizowanej współpracy sprzyjały czynniki geograficzne - małe obszary większości państw członkowskich, a także kulturowe - wszystkie państwa są monarchiami, gdzie monarcha jest jednocześnie głową plemienia, które sprawuje pieczę nad krajem.

Poza wymiarem podatkowym i celnym istnieje jeszcze wiele innych aspektów integracji: współpraca kulturowa i naukowa, bazująca na wspólnym dziedzictwie arabskim i muzułmańskim tego regionu, a także współpraca w zakresie integracji innych dziedzin prawa, gospodarki, życia społecznego i współpracy militarnej. Tym, co odróżnia integrację państw Zatoki od europejskiej, jest niewielka uwaga, jaką przykładają się do promowania demokracji i parlamentaryzmu.

## STRUKTURA, ZADANIA I EWOLUCJA RADY WSPÓŁPRACY PAŃSTW ZATOKI

---

25 maja 1981 roku sześć państw Zatoki Perskiej: Bahrajn, Kuwejt, Zjednoczone Emiraty Arabskie, Arabia Saudyjska, Oman i Katar podpisały w Ar-Rijadzie Kartę Rady Współpracy Państw Zatoki<sup>416</sup>.

Zgodnie z postanowieniami Karty zadaniem organizacji jest integracja państw członkowskich we wszystkich obszarach. W preambule Karta odwołuje się również do wspólnego dziedzictwa arabskiego i islamskiego, a także do postanowień Karty Ligi Arabskiej.

---

<sup>415</sup> J. Zdanowski, *Historia Bliskiego Wschodu*, op.cit., s. 543.

<sup>416</sup> A. Alkholifey, A. Alreshan, *GCC monetary union*, IFC Bulletin No 32 s. 17, <http://www.bis.org/ifc/publ/ifcb32b.pdf>. Karta została spisana po arabsku, nazwa oryginalna: *An- Nizam al- asasi*, nazwa angielska: *The Charter*, dostęp: 28.01.2012.

W myśl Karty do organów RWPZ należą: Rada Najwyższa,<sup>417</sup> w tym Komisja ds. rozwiązywania sporów, Rada Ministerialna, Sekretarz Generalny. Rada Najwyższa składa się z głów państw, którzy spotykają się raz do roku na posiedzeniach organizowanych w siedzibie RWPZ w Ar- Rijadzie lub w innym państwie członkowskim.

Do zadań Rady Najwyższej należy realizacja postanowień Karty poprzez przegląd interesów państw członkowskich, analiza projektów przygotowanych przez Sekretarza Generalnego, akceptacja porozumień z państwami trzecimi i organizacjami międzynarodowymi, a także wyznaczanie: członków Komisji ds. rozwiązywania sporów i Sekretarza Generalnego, zatwierdzanie budżetu RWPZ, zmiana Karty.

Do kompetencji Rady Ministerialnej należy zachęcania do współpracy pomiędzy państwami, badanie i opiniowanie projektów integracji, wyznaczanie Asystentów Sekretarza Generalnego. Rada Ministerialna składa się z ministrów spraw zagranicznych lub innych.

Do zadań Sekretarza Generalnego należy bieżąca obsługa funkcjonowania organizacji i przygotowywanie projektów mających na celu dalszą integrację państw Zatoki Perskiej.

Ponadto we wrześniu 1981 roku państwa RWPZ podpisały Umowę Gospodarczą, która określała po kolei kroki, które miały prowadzić do pełnej integracji gospodarczej. Została ona zastąpiona przez nową Umowę Gospodarczą z 2001 roku<sup>418</sup>

## EWOLUCJA RWPZ OD POWSTANIA STREFY WOLNEGO HANDLU DO WSPÓLNEGO RYNKU

---

Powstanie unii celnej zostało poprzedzone stworzeniem strefy wolnego handlu, co nastąpiło w 1983 roku<sup>419</sup>.

Założenie unii celnej zostało zatwierdzone na 23. sesji Rady Najwyższej RWPZ 22 grudnia 2002 roku<sup>420</sup>. Do postanowień końcowych sesji dołączona została Deklaracja o

---

<sup>417</sup> Tłumaczenie nazw: własne na podstawie arabskiej i angielskiej wersji Karty, ze strony <http://www.gcc-sg.org>, dostęp: 28.01.2012.

<sup>418</sup> B. Laabas, I. Limam, *Are GCC Countries Ready for Currency Union?*, April 2002, <http://www.arab-api.org/cv/belkacem-cv/belkacem/wps0203.pdf>, dostęp: 29.01.2012.

<sup>419</sup> *Ibidem*.

utworzeniu unii celnej pomiędzy państwami RWPZ, wraz z Jednolitym Prawem Celnym pomiędzy państwami RWPZ<sup>421</sup>. Zgodnie z założeniami Deklaracji powstanie unii celnej miało służyć rozwojowi gospodarczemu państw Zatoki, a także być kolejnym krokiem w tworzeniu wspólnego rynku i wprowadzeniu wspólnej waluty. Rada Najwyższa wyznaczyła termin utworzenia wspólnego rynku nie później niż w 2007 roku, gdzie podstawową zasadą było równe traktowanie obywateli i rezydentów państw RWPZ w innych państwach członkowskich, we wszystkich dziedzinach aktywności gospodarczej.<sup>422</sup>

Unia celna miała powstać 1 stycznia 2003 roku, jednakże państwowi członkowskim dano 24 miesiące na wprowadzenie jednolitych procedur. Na podstawie implementowanego w systemy prawne państw członkowskich Jednolitego Prawa Celnego, państwa RWPZ stanowią jeden obszar celny. Podatki/ opłaty celne<sup>423</sup> pomiędzy państwami członkowskimi przestają obowiązywać, akty prawne państw członkowskich dotyczące ceł i podatków z nimi związanych zostały zastąpione przez wspomniane Jednolite Prawo Celne<sup>424</sup>. Ponadto, szczegółowo określa ono zasady funkcjonowania wspólnego systemu celnego poprzez wprowadzenie jednolitych procedur importowych, eksportowych, re-eksportowych, procedur administracyjnych, tranzytu przez państwa członkowskie z uwzględnieniem wyjątków dotyczących produktów rolnych i przepisów weterynaryjnych. Dobra wyprodukowane w dowolnym państwie członkowskim są traktowane jednakowo jak produkty krajowe<sup>425</sup>. Ponadto ten akt prawny reguluje zasady tworzenia i funkcjonowania stref wolnocełowych, zwolnienia celne oraz sankcje karne. Państwa RWPZ posiadają również Wspólną Taryfę

<sup>420</sup> *The Closing Statement of 23. Session*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2011.

<sup>421</sup> Dalej: Jednolite Prawo Celne. *Nizam "Qanun" Al-Dżamarik Al- Muwahad li-dual al-halidż al-arabyia*, <http://library.gcc-sg.org/Arabic/APicshow.asp?mycover=65> dostęp: 28.01.2012.

<sup>422</sup> *The Closing Statement of 23. Session*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2011.

<sup>423</sup> W wersji angielskiej ilekroć jest wspomniane o „cłach”, dodawany jest zwrot „podatki”, tj. „*customs <taxes>*”, w wersji arabskiej używa się zwrotu „podatki <opłaty> celne” tj. *dara 'ib „rusum” dżumrukijja*. Art.ust.12 Wspólnego Prawa Celnego określa *podatki <opłaty>* jako „celne jako kwoty, które są otrzymywane zgodnie z postanowieniami niniejszego prawa”.

<sup>424</sup> *Idżra'at wa hutuat tatbiq al-itihad al- dżumruki lidual madżlis al-ta'un*, <http://212.100.196.119/index9038.html?action=Sec-Show&ID=93>, dostęp: 28.01.2012, *The Doha Declaration On The Launch of the Customs Union for the Cooperation Council of the Arab States of the Gulf (GCC) (Issued at the 23rd Session of the Supreme Council)*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index2ba6.html?action=Sec-Show&ID=125>, dostęp: 28.01.2012.

<sup>425</sup> *The GCC Economic Agreement & Customs Law*, <http://www.iicuae.com/externals/altamimi/GCCEconomicAgreements.pdf>, dostęp: 28.01.2012

Celną (*Common External Tariff- CET*)<sup>426</sup>. Stawka podstawowa wynosi 5% wartości towaru. Istnieje jednak 417 towarów, w stosunku do których stosowana jest inna stawka<sup>427</sup>.

W 2008 roku pomiędzy państwami członkowskimi został ustanowiony wspólny rynek. Towarzyszyło temu zniesienie barier stojących na przeszkodzie swobodnemu przepływowi osób, usług i dóbr. Zharmonizowane zostały również prawo bankowe państw członkowskich<sup>428</sup>, a także niektóre zagadnienia podatkowe.

## INTEGRACJA PAŃSTW RWPZ W SFERZE PODATKOWEJ NA PODSTAWIE UMOWY GOSPODARCZEJ Z 2001 ROKU

---

Rada Najwyższa podczas 20. sesji w Rijadzie we wrześniu 1999 roku zleciła Komitetowi ds. finansowych i gospodarczych rewizję umowy z 1981 roku, celem pogłębienia dalszej integracji pomiędzy państwami członkowskimi<sup>429</sup>. W rezultacie w grudniu 2001 roku w Muskacie została podpisana nowa Umowa Gospodarcza<sup>430</sup>.

Z punktu widzenia podatków istotny jest art. 3 tejże umowy. Nakłada on na państwa członkowskie RWPZ obowiązek implementacji odpowiednich zasad służących ustanowieniu Wspólnego Rynku Zatoki. Ponadto przepis ten nakazuje jednakowe traktowanie wszystkich obywateli RWPZ, bez względu na obywatelstwo. Zakazuje się również jakiegokolwiek dyskryminacji i jakiegokolwiek rozróżnienia pomiędzy nimi, zwłaszcza w m.in. w sferze podatków<sup>431</sup>.

---

<sup>426</sup> E. Ahmad, A. Al- Faris, E. Elgar, *Fiscal reforms in the Middle East. VAT in Gulf States Cooperation Council*, Cheltenham, Northampton, 2010, s.1.

<sup>427</sup> *Common Customs Law of the GCC States Rules of Implementation and Explanatory Notes Thereof January 2003*, Dubai Trade, [http://pilot.dubaitrade.ae/portal/customs/GccExemptedList.jsp?lang\\_code=en](http://pilot.dubaitrade.ae/portal/customs/GccExemptedList.jsp?lang_code=en) dostęp: 28.01.2012.

<sup>428</sup> M.S. Khan, *The GCC Monetary Union: Choice of Exchange Rate Regime*, Working Paper Series, The Peterson Institute for International Economics, Washington DC, 2009, s.1.

<sup>429</sup> *Unofficial translation of The Closing Statement of the Twentieth Session of the GCC Supreme Council, Kingdom of Saudi Arabia – Riyadh, 27- 29 November 1999 AD*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index6965.html?action=Sec-Show&ID=122>, dostęp: 29.01.2012.

<sup>430</sup> *The Closing Statement of 23. Session*, <http://www.gcc-sg.org/eng/index877b.html?action=Sec-Show&ID=124>, dostęp: 29.01.2012.

<sup>431</sup> *The Cooperation Council for the Arab States of the Gulf (GCC) Secretariat General The Economic Agreement Between the GCC States*, <http://sites.gcc-sg.org/DLibrary/download.php?B=386>, dostęp: 29.01.2012.

O podatkach i opłatach również wzmiankuje się w art. 21, gdzie mowa jest o jednakowym traktowaniu pasażerów i dóbr transportowanych przez państwo członkowskie, należące do obywatela innego państwa członkowskiego. Zakazuje się w nim nakładania różnicujących opłat i podatków. Analogiczna norma znajduje się w art. 22 dotyczącym usług transportu morskiego<sup>432</sup>.

Do jednakowego traktowania w sferze podatków wszystkich podatników państw członkowskich RWPZ wzywa również rezolucja Rady Najwyższej z grudnia 1988, która nakazuje jednakowe traktowanie od stycznia 1989 roku. Rezolucja ta dotyczy równego traktowania w sferze aktywności gospodarczej, wykonywanej pracy i działalności gospodarczej<sup>433</sup>.

## INTEGRACJA PAŃSTW RWPZ W SFERZE PODATKOWEJ W ŚWIETLE SYSTEMÓW PRAWNYCH PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

---

Państwa RWPZ realizując zobowiązania wynikające z Umowy Gospodarczej i Karty RWPZ wprowadziły w krajowych aktach prawnych dotyczących podatków zmiany mające na celu równe traktowanie podmiotów z innych państw członkowskich. Poniżej opisane są rozwiązania zastosowane w poszczególnych państwach.

Na wstępie należy zaznaczyć, iż systemy podatkowe państw członkowskich RWPZ nie należą do rozbudowanych, ponieważ głównym źródłem dochodów tych państw są wpływy ze sprzedaży ropy naftowej. Z tego powodu skupiono się tylko na podatkach dochodowych, ponieważ podatki pośrednie, jak podatek akcyzowy czy VAT, jeśli nawet istnieją w państwach RWPZ, to mają niewielkie znaczenie.

### Kuwejt

Podatkiem dochodowym od osób prawnych obciążone są osoby prawne osiągające dochód na terenie tego kraju. Z podatku tego zwolnione są osoby prawne zarejestrowane w

---

<sup>432</sup> *Ibidem*.

<sup>433</sup> Rezolucja Rady Najwyższej 9. Sesji w Ar- Rijadzie, Al- Mu`mailat ad-daribiya <http://www.mof.gov.ae/Ar/GccCommonMarket/Documents/Taxtreatment.pdf>, dostęp: 1.02.2012.



Kuwejcie lub innym państwie członkowskim RWPZ.<sup>434</sup> Innym podatkiem dochodowym w tym państwie jest podatek na rzecz Kuwejckiej Fundacji Wspierania Nauki. Podatnikami są spółki zarejestrowane na Kuwejckiej Giełdzie Papierów Wartościowych. Spółki zarejestrowane w innych państwach RWPZ, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Nr 23, spółki takie są opodatkowane tylko w związku z ich działalnością na giełdzie<sup>435</sup>.

#### Arabia Saudyjska

W Arabii Saudyjskiej istnieje podatek dochodowy. Zwolnienie podmiotowe obejmuje obywateli Arabii Saudyjskiej lub innego państwa członkowskiego RWPZ, którzy w zamian obciążeni są podatkiem Zakat<sup>436</sup>. W przypadku „mieszanych spółek”, tzn. w sytuacji, gdy część udziałów lub akcji należy do podatnika spoza RWPZ, wówczas obowiązek podatkowy występuje, gdy udziałowiec lub akcjonariusz saudyjski jest obowiązany do zapłaty zakatu<sup>437</sup>.

#### Katar

W Państwie Katar istnieje również podatek dochodowy. Podobnie jak w rozwiązaniach przyjętych w innych państwach RWPZ, zwolnieni są z niego obywatele Kataru i państw RWPZ<sup>438</sup>.

#### Bahrajn

W Bahrajnie nie istnieje żaden podatek dochodowy od osób fizycznych ani prawnych. Podatkiem od dochodów obciążone są jedynie podmioty, które są przedsiębiorstwami naftowymi. Rozważa się wprowadzenie podatku zakat<sup>439</sup>.

---

<sup>434</sup> S. Gueydi, *Kuwait - Corporate Taxation sec. 9.*, Country Surveys IBFD, [http://online.ibfd.org/document/gtha\\_kw\\_s\\_9](http://online.ibfd.org/document/gtha_kw_s_9), dostęp: 14.07.2011.

<sup>435</sup> *Ibidem*.

<sup>436</sup> Więcej o zakacie: M. Łukaszewicz, *Podatek zakat - instytucja, powstanie i ewolucja do czasów współczesnych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 3/2012, s. 67-77.

<sup>437</sup> S. Gueydi, *Saudi Arabia - Corporate Taxation*, Country Surveys IBFD, [http://online.ibfd.org/document/gtha\\_sa\\_s\\_1](http://online.ibfd.org/document/gtha_sa_s_1), dostęp: 14.07.2011.

<sup>438</sup> S. Gueydi, *Qatar - Individual Taxation*, Country Surveys IBFD, [http://online.ibfd.org/document/gthb\\_qa\\_s\\_1](http://online.ibfd.org/document/gthb_qa_s_1), dostęp: 14.07.2011.

<sup>439</sup> S. Gueydi, *Bahrain - Corporate Taxation*, Country Surveys IBFD, [http://online.ibfd.org/document/gtha\\_bh\\_s\\_1](http://online.ibfd.org/document/gtha_bh_s_1), dostęp: 14.07.2011.

## Oman

W obowiązującym do 1 stycznia 2010 roku podatku dochodowym od osób prawnych istniało rozróżnienie na rezydentów Omanu i państw RWPZ i na państwa pozostałe. Obecnie podatek ten, podobnie jak inne podatki dochodowe, został zastąpiony przez globalny podatek dochodowy, w którym nie istnieje rozróżnienie na rezydentów i nierezydentów<sup>440</sup>.

## Zjednoczone Emiraty Arabskie

Na poziomie federalnym nie istnieją w Zjednoczonych Emiratach Arabskich ani podatki dochodowe, ani pośrednie<sup>441</sup>.

### **Jednolity system ubezpieczeń społecznych**

Podczas 25. sesji Rady Najwyższej RWPZ pozytywnie odniesiono się do koncepcji wprowadzenia jednolitego systemu ubezpieczeń społecznych w państwach członkowskich<sup>442</sup>. W styczniu 2006 roku państwa członkowskie implementowały postanowienia Jednolitego Systemu Ubezpieczeń Społecznych dla obywateli państw RWPZ pracujących w innym państwie członkowskim<sup>443</sup>.

Do czasu wejścia w życie postanowień ww. aktu prawnego obywatele państw członkowskich RWPZ, pracujący w innym państwie członkowskim nie byli ubezpieczeni w myśl przepisów prawa krajowego. Obywatel taki podlega rejestracji przez pracodawcę w państwie, w którym pracuje z zaznaczeniem państwa pochodzenia. Pracodawca zobowiązany jest odprowadzać składkę podzieloną na część właściwą dla pracownika i pracodawcy, obliczoną na podstawie wysokości pensji, na odpowiednie konto. W przypadku emerytur instytucja odpowiedzialna za wypłacanie emerytur, w przypadku obywateli innych państw

<sup>440</sup> S. F. Al Alawi *Oman. New tax regime overview*, Oman Chamber of Commerce and Industry, <http://www.iflr1000.com/pdfs/Directories/13/Oman.pdf>, dostęp: 1.02.2012.

<sup>441</sup> R. Mezu *United Arab Emirates including Dubai and Abu Dhabi* [http://www.cragus.com/news/GTG\\_UAE.pdf](http://www.cragus.com/news/GTG_UAE.pdf), dostęp: 1.02.2012.

<sup>442</sup> *Unofficial translation of The Closing Statement of the Twenty Fifth Session of the GCC Supreme Council* <http://www.gcc-sg.org/eng/index6965.html?action=Sec-Show&ID=122>, dostęp: 29.01.2012.

<sup>443</sup> *Good practices in social security: Social security coverage for migrant workers in the Gulf Cooperation Council States*, <http://www.issa.int/News-Events/News2/Good-practices-in-social-security-Social-security-coverage-for-migrant-workers-in-the-Gulf-Cooperation-Council-States>, dostęp: 1.02.2012.

RWPZ działa jak agent<sup>444</sup>. Wysokość stawek odprowadzanych jest różna, w zależności od państwa członkowskiego.

## WPROWADZANIE VAT

---

Państwa członkowskie RWPZ posiadają własne systemy podatkowe, jednakże mają one ograniczony zakres podmiotowy i przedmiotowy, ponieważ dla tych państw głównym źródłem dochodu jest sprzedaż ropy naftowej.

Wprowadzenie VAT ma na celu przysporzenie dochodów budżetom państw, które mają duże potrzeby wydatkowe związane z programami społecznymi i budową infrastruktury. Przy jednoczesnym wzroście wydatków spadają wpływy do budżetów państw, ponieważ dochody z ceł zostały silnie uszczuplone wskutek zawarcia szeregu umów o strefach wolnego handlu z ich głównymi partnerami handlowymi. Oprócz tego na budżetach państw RWPZ negatywnie odbijają się wahania cen ropy na światowych rynkach.

Ponadto państwa RWPZ poszukują rozwiązań fiskalnych, które uniezależniłyby je od zysków ze sprzedaży ropy naftowej, a także przyczyniły się do budowy wspólnego rynku, w którym niezakłócone byłyby swobody przepływów towarów i usług<sup>445</sup>.

Raporty stworzone na zamówienie sekretariatu RWPZ sugerowały wprowadzenie podatku VAT, z jedną 5% stawką, która korespondowałaby z 5% cłem eksportowym. Podatek ten miałby zastąpić podatki konsumpcyjne w państwach RWPZ<sup>446</sup>. Stworzenie jednolitego podatku prawdopodobnie przyczyni się do polepszenia klimatu inwestycyjnego<sup>447</sup>, a także do lepszej integracji gospodarczej i pomoże w tworzeniu wspólnego rynku<sup>448</sup>.

---

<sup>444</sup> H. Alelaian, *The unified law of insurance protection extension for the Gulf Cooperation Council state citizens working abroad in any of the Council member states*, International Social Security Association, Regional Conference for Asia and Pacific, [www.issa.int/content/download/.../2alelaian.pdf](http://www.issa.int/content/download/.../2alelaian.pdf), dostęp: 9.02.2012

<sup>445</sup> E. Ahmad, A. Al-Faris, E. Elgar, *Fiscal reforms in the Middle East. VAT in Gulf States Cooperation Council*, Cheltenham, Northampton, 2010, s.1.

<sup>446</sup> *Ibidem*, s.6.

<sup>447</sup> *Ibidem*, s.7.

<sup>448</sup> *Ibidem*, s.10. i M.I. As-Saqa, *Dariba Qima Al-Mudafa fi al-Dual Madzlis Ta'un*, <http://www.gulfsecurity.org/?p=8746>, dostęp: 10.02.2012

Początkowo jednolity system podatku VAT w krajach RWPZ, ujęty w projekcie „Prawo o jednolitym podatku od wartości dodanej” zakładał wprowadzenie tego podatku we wszystkich państwach członkowskich w styczniu 2012 roku<sup>449</sup>. Jednakże Zjednoczone Emiraty Arabskie ogłosiły, że ani w 2012, ani w 2013 roku nie mają zamiaru wprowadzić żadnego nowego podatku, a kwestia wprowadzenia VAT-u poddana będzie głębszej analizie, przez co wprowadzenie systemu uległo opóźnieniu<sup>450</sup>.

Do problemów związanych z wprowadzeniem podatku VAT w państwach RWPZ zalicza się przewidywany opór podatkowy, jednorazowy wzrost cen, a także wyszkolenie kadry urzędniczej i dyskusje dotyczące przewidywanego kształtu administracji podatku VAT. Problem z implementacją tego podatku mają zwłaszcza Zjednoczone Emiraty Arabskie, ponieważ, jako państwo konfederacyjne, nie mają podatków „federalnych”, a pojedyncze emiraty, zwłaszcza Dubaj niechętnie odnoszą się do pomysłu wprowadzenia VAT-u.

## UWAGI KOŃCOWE

W dobie globalizacji integracja państw staje się konkretnym narzędziem służącym ich rozwojowi. Na tym gruncie Unia Europejska zdaje się być w wielu aspektach pionierem, ale z pewnością nie jest jedyną tego rodzaju organizacją. RWPZ, pomimo pewnych trudności, również tworzy zupełnie nowy wymiar współpracy państw.

Wymiar podatkowy, celny i monetarny w pewien sposób obrazuje stopień integracji. Państwa RWPZ zaczęły od wspólnej strefy wolnego handlu, która z czasem została przekształcona w unię celną. Kolejnym krokiem jest utworzenie wspólnego rynku. W tym przypadku szczególne znaczenie miało wprowadzenie równego traktowania wszystkich obywateli państw RWPZ w kwestiach podatków dochodowych i opłat, wprowadzenie jednolitego systemu ubezpieczeń społecznych. Kolejnym krokiem jest wprowadzenie ujednoliconego podatku pośredniego. Wzorem UE i Kanady, państwa RWPZ postanowiły, że będzie to podatek VAT. Pomimo oporów związanych z jego nałożeniem, kwestia wejścia w

<sup>449</sup> M. Salama, *Tahharak al-halidzi li-tasri` isdar latiqa dariba qima mudafa*, [http://www.aleqt.com/2011/04/01/article\\_521375.html](http://www.aleqt.com/2011/04/01/article_521375.html), dostęp: 10.02.2012 .

<sup>450</sup> *No New taxes UAE taxes. GCC delays application of VAT: MoF official*, <http://www.emirates247.com/business/no-new-uae-taxes-in-2012-2011-11-21-1.429235>, dostęp: 10.02.2012 .

życie tego rodzaju uregulowań została już przesądzona. Od kilkunastu lat również trwają prace nad wprowadzeniem wspólnej waluty *halidzi*, które jest planowane na okres pomiędzy rokiem 2013 a 2020.

O sukcesie tego przedsięwzięcia świadczy fakt, że kolejne państwa arabskie: Maroko i Jordania wyraziły wolę akcesji. Pod względem gospodarczym nie są to kraje naftowe, ponadto poziom demokratyzacji życia społecznego jest tam większy, jednakże argumentem przemawiającym za członkostwem są pan-arabskie hasła jedności. Szczególne związki łączą RWPZ z Jemenem, jedynym arabskim państwem półwyspu Arabskiego, które nie jest członkiem tej organizacji. Jemen częściowo uczestniczy w pracach RWPZ, dążąc jednocześnie do pełnego członkostwa. Jednakże z przyczyn braku stabilności politycznej i problemów gospodarczych perspektywa ta bardzo się oddala.

RWPZ prowadzi również wspólną zagraniczną politykę handlową. Z przerwami od 1990 roku prowadzone są z UE negocjacje dotyczące stworzenia strefy wolnego handlu, co ma na celu zwiększenie współpracy w dziedzinie gospodarki<sup>451</sup>. RWPZ tego rodzaju porozumienia już ma zawarte z EFTA<sup>452</sup>, Singapurem, natomiast z Chinami, Australią są w końcowej fazie negocjacji, co świadczy o dużym zainteresowaniu tym regionem świata.

Podsumowując polityka podatkowa i celna państw RWPZ ma na celu realizację ogólnych haseł wynikających z Karty RWPZ, takich jak rozwój gospodarczy i społeczny, a także przyczynia się do mobilności ludności arabskiej, przez co realizuje również postulaty pozaekonomiczne.

---

<sup>451</sup> *The EU & the Gulf Cooperation Council (GCC)*, [http://eeas.europa.eu/gulf\\_cooperation/index\\_en.htm](http://eeas.europa.eu/gulf_cooperation/index_en.htm), dostęp: 10.02.2012.

<sup>452</sup> *EFTA at Glance*, <http://www.efta.int/~media/Files/Publications/Fact%20sheets/General%20EFTA%20fact%20sheets/efta-at-a-glance.pdf>, dostęp: 10.02.2012.