



Rocznik 2015

ARTYKUŁY

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

MAREK KALINOWSKI

POGLĄDY OTTO MAYERA NA PRAWO I STOSUNKI PODATKOWE

HANNA FILIPCZYK

WHY IS TAX AVOIDANCE (IM)MORAL? ETHICS, METAETHICS AND TAXES

FILIP ŚWITAŁA

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO

IRENEUSZ NOWAK

OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PRAWO PODATKOWE – WYBRANE ASPEKTY

PRZEMYSŁAW OSTOJSKI

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

PAWEŁ SZWAJDLER

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPINGG

JSTEFAN BABIARZ, RAFAŁ DOWGIER, LEONARD ETEL, HANNA FILIPCZYK, WŁODZIMIERZ GURBA, WIESŁAW KUŚNIERZ, IRENEUSZ KRAWCZYK, MARCIN ŁOBODA, ANDRZEJ NIKOŃCZYK, ADAM NITA, AGNIESZKA OLESIŃSKA, PIOTR PIETRASZ, MARIUSZ POPLAWSKI, JAN RUDOWSKI, DARIUSZ STRZELEC
TAX ORDINANCE. THE ASSUMPTIONS OF A NEW REGULATION

RECENZJE

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

ANNA PIKULSKA-RADOMSKA, FISCUS NON ERUBESCIT. O NIEKTÓRYCH ITALSKICH PODATKACH RZYMSKIEGO PRYNCYPATU

WOJCIECH MORAWSKI

RADIM BOHÁČ, DAŇOVÉ PŘÍJMY VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V ČESKÉ REPUBLICE

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

Toruń 2015

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

Doc. dr Petr Mrkývka

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr hab. 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

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

ARTYKUŁY

1. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO 4

2. MAREK KALINOWSKI

POGLĄDY OTTO MAYERA NA PRAWO I STOSUNKI PODATKOWE 19

3. HANNA FILIPCZYK

WHY IS TAX AVOIDANCE (IM)MORAL? ETHICS, METAETHICS AND TAXES..... 28

4. FILIP ŚWITAŁA

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO 49

5. IRENEUSZ NOWAK

OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PRAWO PODATKOWE – WYBRANE ASPEKTY 67

6. PRZEMYSŁAW OSTOJSKI

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII 81

7. PAWEŁ SZWAJDLER

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING..... 96

8. STEFAN BABIARZ, RAFAŁ DOWGIER, LEONARD ETEL, HANNA FILIPCZYK, WŁODZIMIERZ GURBA, WIESŁAW KUŚNIERZ, IRENEUSZ KRAWCZYK, MARCIN ŁOBODA, ANDRZEJ NIKOŃCZYK, ADAM NITA, AGNIESZKA OLESIŃSKA, PIOTR PIETRASZ, MARIUSZ POPŁAWSKI, JAN RUDOWSKI, DARIUSZ STRZELEC

TAX ORDINANCE. THE ASSUMPTIONS OF A NEW REGULATION 111

RECENZJE

9. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

ANNA PIKULSKA-RADOMSKA, FISCUS NON ERUBESCIT. O NIEKTÓRYCH ITALSKICH PODATKACH RZYMSKIEGO PRYNCYPATU..... 138

10. WOJCIECH MORAWSKI

DAŇOVÉ PŘÍJMY VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V ČESKÉ REPUBLICE 142

ARTYKUŁY

ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

SPIS TREŚCI

1. Pojęcie i znaczenie zasad ogólnych.....	4
2. Kształtowanie się zasad ogólnych prawa podatkowego.....	6
3. Katalog zasad ogólnych prawa podatkowego	9
4. Podsumowanie.....	16

1. POJĘCIE I ZNACZENIE ZASAD OGÓLNYCH

Istnieją rozmaite zestawy zasad, które wiążą się w jakiś sposób z podatkami, systemem podatkowym czy też tworzeniem i funkcjonowaniem prawa podatkowego. Mówi się i pisze nie tylko o "zasadach ogólnych prawa podatkowego", ale także o "zasadach podatkowych"¹, "zasadach tworzenia prawa podatkowego", "zasadach ogólnych postępowania podatkowego" czy też o zasadach dotyczących poszczególnych podatków, np. "zasadach podatku od wartości dodanej"².

Zasadę można rozumieć jako ogólną regułę postępowania, wiążącą wskazówkę, respektowanie której prowadzi bądź ma prowadzić do pożądaných prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryteriami oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązanych bądź podmiotów, do których zasady są adresowane³.

* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl.

¹ Tu w szczególności: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

² Zob. B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem podatkowym (zarys problematyki)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, Nr 1, s. 9-18.

³ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2011, s. 136-137.

Pojęcie zasad prawa bywa w literaturze prawniczej różnie rozumiane⁴. Przykładem tego stanu rzeczy mogą być odmienne stanowiska w tym zakresie formułowane w nauce polskiej, w opracowaniach teoretyków prawa. W tym zakresie, w literaturze, przedstawiono dwie odmienne koncepcje.

Zgodnie z poglądem K. Opalka i J. Wróblewskiego zasadą systemu prawa bądź jego części jest reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikająca⁵. Może ona także być konsekwencją logiczną grupy norm, a ponadto może być rozumiana bezpośrednio albo mieć ustalone znaczenie w wyniku przeprowadzonych zabiegów argumentacyjnych. W konsekwencji, ustalając istnienie danej zasady, szukać jej należy jako obowiązującej normy w przepisach prawa pozytywnego, a następnie uznaje się ją za normę mającą zasadnicze znaczenie. Zasadami są nie tylko normy wyrażone *expressis verbis* w przepisach prawa, ale także konsekwencje norm *explicite* wyrażonych.

Druga koncepcja prezentowana jest przez S. Wronkowską, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego. W tym ujęciu zasadami prawa są nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, ale również uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę prawa, nienormowane wyraźnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę, na których określenie używa się terminu „postulaty systemu prawa”⁶. Zasady ogólne prawa mogą być wspólne dla całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawnego) bądź tylko dla jego części (np. zasady ogólne postępowania podatkowego).

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić, co w danym postępowaniu jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto określają kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wskazując kierunek wykładni przepisów prawa.

Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzeczniczy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Zasady doktrynalne są wyrazem poglądów doktryny na kształt czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków czy wręcz całego systemu podatkowego. Zasady doktrynalne mają charakter postulatywny bądź też charakter konstatacji, wynikających z analizy obowiązujących rozwiązań prawnych bądź też praktyki ich stosowania. Będzie tak przykładowo w sytuacji, gdy prawo nie formułuje *expressis verbis* określonej zasady, ale analiza rozwiązań szczegółowych daje asumpt do sformułowania tezy, że rozwiązania te podporządkowane są w znaczącym stopniu określonej (choć nie zwerbalizowanej w treści przepisów) myśli – zasadzie.

⁴ O porządkującym charakterze zasad prawa podatkowego i poglądom na nie w literaturze niemieckiej zob. M. Mössner, *Prinzipien im Steuerrecht, Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 83-99.

⁵ K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 249.

⁶ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61.

Zasady doktrynalne są wyrazem egzegezy tekstu prawnego, nierzadko jednak ich ostateczny kształt formułowany jest pod wpływem czynników zewnętrznych wobec tekstu przepisów, takich np. jak potrzeba ekonomii postępowania czy potrzeba ochrony praw jednostki⁷.

Z kolei zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko judykatury w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa. Mogą być one formułowane *expressis verbis* w treści uzasadnień orzeczeń sądowych, ale mogą też być formułowane w doktrynie, która zidentyfikowane, powtarzalne sposoby rozwiązywania problemów interpretacyjnych przez sądy ujmuje w słowne formuły zasad orzeczniczych. W tej ostatniej sytuacji zasady rekonstruowane przez doktrynę na podstawie analizy orzecznictwa są przypisywane judykaturze. Judykatura zdaje się też niekiedy akceptować – a tym samym uznawać za własne – zasady doktrynalne.

Reprezentatywny dla sądownictwa administracyjnego katalog zasad – z tym, że dotyczących jedynie wykładni prawa podatkowego - przedstawił M. Zirk-Sadowski. Autor ten wyróżnił następujące, generalnie akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych po 1989 roku zasady: zasada pierwszeństwa wykładni językowej, zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, zasada ścisłego interpretowania przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych oraz zasada zakazu analogii⁸.

Spore znaczenie praktyczne mają zasady wykształcone w orzecznictwie sądowym. Zaletą zasad orzeczniczych jest to, że formułowane są one pod wpływem obserwacji praktyki podatkowej, a szerzej - życia gospodarczego i jego styku z systemem podatkowym. Wadą, i to niekiedy istotną, jest stosunkowo słabe, bądź niekiedy wręcz żadne umocowanie tych zasad w treści obowiązującego prawa.

2. KSZTAŁTOWANIE SIĘ ZASAD OGÓLNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo bądź to chroni, bądź których nie powinno naruszać przy okazji realizacji własnych celów itd. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośćca danej dziedziny prawa. Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny

⁷ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń TNOiK 2009, s. 137.

⁸ Zob. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 12-16. Trzeba zaznaczyć, że niektóre z tych zasad są w istotnym stopniu dyskusyjne (np. zasada ścisłego interpretowania rozumianego przez sądy jako zwężające) przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, a niektóre (np. kategoriycznie pojmowany zakaz stosowania analogii) zostały w późniejszym orzecznictwie zarzucone.

prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na daną gałąź prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z jej funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych określonej dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia odrębności czy też samodzielności tej dziedziny⁹.

Zasady prawa podatkowego powstają zazwyczaj w procesie swoistej krystalizacji. Najczęściej pojawiają się one w pierwszej kolejności w piśmiennictwie, jako wynik refleksji teoretycznej nad praktyką funkcjonowania prawa. Te zasady - póki co, doktrynalne - znajdują niekiedy akceptację w orzecznictwie sądów, które odwołują się do nich i traktują jako znaczący argument w dyskursie prawniczym. I na końcu, w celu standaryzacji podejścia do określonego zagadnienia w orzecznictwie sądów ustawodawca decyduje się niekiedy z zasady orzeczniczej, czasem będącej wcześniej zasadą doktrynalną - uczynić zasadę normatywną, nadając jej postać przepisu ustawy¹⁰.

Ta ścieżka rozwoju nie zawsze biegnie tak prosto. Przykładem może tu być kwestia recepcji zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W Polsce doktryna prawa podatkowego rekomendowała ją już w latach 90-tych XX w.; najpierw incydentalnie¹¹, a potem w sposób naukowo szerzej uargumentowany¹². Ostatecznie zasada znalazła swój wyraz w art. 2a Ordynacji podatkowej: "Niedające się usunąć wątpliwości co do znaczenia przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika".

Za tworzeniem normatywnych zasad ogólnych prawa podatkowego przemawia przede wszystkim to, że niektóre zasady pełnią coraz częściej funkcję kontekstu interpretacyjnego dla coraz bardziej złożonych przepisów prawa podatkowego. Umożliwiają więc identyfikację obowiązku podatkowego i stwierdzenie powstania zobowiązania podatkowego zgodnie z ogólnymi założeniami konstrukcji podatku. Trzeba jednak brać pod uwagę to, że przepisy prawa nie muszą w każdym wypadku odpowiadać treściowo zasadom ogólnym prawa podatkowego. Zasady mają bowiem charakter optymalizacyjny i wchodzi w grę dopiero wówczas, gdy przepisy szczegółowe nie są dostatecznie jasne. Inaczej mówiąc, przepisy mogą z różnych powodów wyrażać treści niezgodne z zasadami. Inne jeszcze zasady – np. zasada ograniczonego zastosowania analogii w prawie podatkowym – znajdują bezpośrednie zastosowanie w procesie wykładni prawa podatkowego¹³.

Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na daną gałąź prawa, zebranie określonego *quantum*

⁹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 136.

¹⁰ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016, z. 3.

¹¹ Zob. Z. Kmiecik, *Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1998 r. (III SA 964/87)*, OSP 1990, nr 5-6, poz. 251.

¹² A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

¹³ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

doświadczeń związanych z jej funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych określonej dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia odrębności czy też samodzielności określonej dziedziny prawa¹⁴.

Trafny jest przy tym pogląd, że: „*Biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem będzie bezpośrednio zdefiniowanie w ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, iż w prawie podatkowym - dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny - wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko poprzez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale i w wyniku wyraźnego sformułowania zasad tej dziedziny prawa, a także praw i obowiązków podatnika w akcie prawnym uznawanym za część ogólną prawa podatkowego*”¹⁵.

Próba identyfikacji i budowy katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego napotyka trudności z szeregu powodów. Po pierwsze, katalogi zasad doktrynalnych, orzeczniczych i normatywnych nie muszą się pokrywać. Najczęściej najbardziej obszerne są katalogi doktrynalne, a najskromniejsze w rozmiarach – przykład Polski – katalogi zasad normatywnych. Po drugie, zasady mogą być wyrażane w sposób bardziej lub mniej syntetyczny. Po trzecie, zasady normatywne są zazwyczaj bez zastrzeżeń respektowane przez orzecznictwo i doktrynę. Po czwarte, w poszczególnych systemach krajowych i odpowiadających im kulturach prawnych sytuacja może przedstawiać się odmiennie.

Dosyć reprezentatywnym przykładem syntetycznie zbudowanego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego jest katalog przedstawiony przez J.O. Casasa. W skład katalogu wchodzi: zasada legalizmu, zasada-obowiązek przyczyniania się obywateli do utrzymania państwa, zasada równości, zasada sądowej ochrony praw podatnika, zasada respektowania prawa międzynarodowego i zasada bezpieczeństwa prawnego¹⁶.

¹⁴ B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem podatkowym*, op.cit., s. 11.

¹⁵ *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa, dnia 11 marca 2015 r., s. 18.

¹⁶ Każda z tych zasad obejmuje kilka zasad-dyrektyw szczegółowych; zob. J.O. Casás, *Los principios del Derecho Tributario*, Revista Argentina de Derecho Tributario 2002, No 1, s. 39-57.

3. KATALOG ZASAD OGÓLNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Przy uwzględnieniu wszystkich podniesionych wyżej zastrzeżeń, w dyskursie prawniczym i w systemach prawa podatkowego można stwierdzić istnienie szeregu powszechnie akceptowanych zasad prawa podatkowego.

a. Zasada ustawowej regulacji podatków

Zasada ustawowej regulacji podatków ma znaczenie podstawowe dla systemów podatkowych w demokratycznych państwach prawnych. Jest to nie tylko zasada ogólna prawa podatkowego, ale także zasada konstytucyjna, którą wyraża przede wszystkim art. 84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Wspomniany wyżej przepis Konstytucji RP to w założeniu przepis usprawiedliwiający istnienie podatków jako mechanizmu uszczuplania własności prywatnej, która, jak wiadomo, jest konstytucyjnie chroniona. Przepis ten w pewnym sensie „przy okazji” ustala, a właściwie potwierdza historycznie utrwaloną regułę ustawowego nakładania podatków. W tym aspekcie jego adresatem jest ustawodawca, obowiązany do przestrzegania zastrzeżonej formy ustawy dla prawa podatkowego. Zasada ta ma też znaczenie dla interpretacji prawa podatkowego, gdyż służy eliminacji z obrotu prawnego takich regulacji prawnych, które konstytucyjnego standardu nie spełniają. W odniesieniu do tej kwestii większe znaczenie przypisać należałoby jednak art. 217 Konstytucji RP, który precyzuje zasięg wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowej.

b. Zasada legalizmu

Zasada legalizmu w aspekcie materialnym oznacza nakładanie podatków w drodze ustawowej (parlamentarnej), w aspekcie proceduralnym zaś – działanie administracji podatkowej na podstawie prawa i w granicach prawa. Zasada legalizmu ma bardzo obszerną literaturę na świecie, a dyskusja nad jej współczesną treścią jest dosyć żywa¹⁷.

¹⁷ E. S. Acosta, *El principio de legalidad y la seguridad juridical en el ámbito tributario*, [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, C. G. Novoa, (red.) C. H. Jiménez(red.), Buenos Aires 2008, s. 551-587; E. Maneira, *Principio de Legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade*, *Revista internacional de direito tributário* 2004, Vol. 1, No 1, s. 47-58; R.G Mullin, *Hacia una redefinición del principio de legalidad*, *IPDT Revista* 25, 1993, s. 15-40; C. L.-V. León, *Agonia del principio de legalidad*, *IPDT Revista* 23, 1992, s. 81-102.

W Polsce jak dotąd jest to jedna z zasad ogólnych postępowania podatkowego. Jeśli jednak relacje między podatnikami a administracją podatkową coraz częściej mają miejsce poza postępowaniem podatkowym bądź też w rozmaitych postępowaniach uproszczonych, to nie ma żadnych przyczyn, aby standard działania administracji podatkowej w ramach prawa i na podstawie przepisów prawa obowiązywał jedynie wycinkowo – w odniesieniu do klasycznego postępowania podatkowego. W świetle nasilającego się zjawiska nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową postulat ten jest jak najbardziej aktualny¹⁸.

Na marginesie należy dodać, że zasada legalizmu jest też – w nieco innej formule niż ma to miejsce w Ordynacji podatkowej – w Polsce zasadą konstytucyjną (art. 7 Konstytucji RP.) Niekiedy zresztą zasady ogólne prawa podatkowego wywodzi się wprost z konstytucji¹⁹. To ostatnie jest charakterystyczne zwłaszcza dla podatkowej literatury południowoamerykańskiej, gdzie zasady ogólne prawa podatkowego są często postrzegane nie jako zasady autonomiczne, ale jako prosta konsekwencja zasad konstytucyjnych²⁰.

c. Zasada równości (niedyskryminacji)

Zasada równości zakłada takie samo traktowanie podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej. Sprzeciwia się ona przywilejom podatkowym oraz nieuzasadnionej preferencji w opodatkowaniu. Jest elementem ustrojowej zasady sprawiedliwości w jej aspekcie horyzontalnym. W prawie podatkowym zasada niedyskryminacji znajduje także zastosowanie w sytuacjach z elementem transgranicznym, co wynika wprost z umów międzynarodowych dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz z traktatów prawa unijnego. Między innymi postanowienia Modeli Konwencji OECD w kilku sytuacjach wyraźnie zakazują dyskryminacyjnego traktowania podatników.

Zasadę równości opodatkowania postrzega się niekiedy przez pryzmat konstytucyjnej zasady sprawiedliwości oraz powszechności opodatkowania²¹.

¹⁸ Zob. B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 20124, Nr 1, s. 9 i nast.; *idem*, *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, Nr 3.

¹⁹ V. Uckmar, *Principi comuni de diritto costituzionale tributario*, Padova 1959, s. 21 i nast.

²⁰ Zob. E. G. Bulit Goñti, *La Constitucionalización del poder tributario. Evolución y perspectivas* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, C. G. Novoa (red.), C. H. Jiménez (red.), Buenos Aires 2008 s. 471-485; R. V. Costa, *El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el Derecho Comparado*, Revista IPDT 1989, N°16, s. 3-44 i cytowana tam literatura.

²¹ Tak A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.

d. Zasada zaufania

To samo co zasady legalizmu, dotyczy zasady umacniania zaufania podatników do państwa i jego organów. Obecnie, ze względu na jej lokalizację, dotyczy ona wyłącznie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń. Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że oddziaływanie tej dyrektywy powinno rozciągać się również na wszystkie czynności podejmowane poza tymi procedurami. W demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) oczywiste jest to, że organy podatkowe zawsze powinny działać w sposób budzący zaufanie obywatela.

Zasada ta nabiera współcześnie większego znaczenia z tego powodu, że dostrzegalne jest dążenie wielu systemów podatkowych do wytworzenia sprzyjających warunków do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników oraz umacnianie mechanizmów negocyjnego (w określonych granicach) załatwiania spraw podatkowych. To zaś wymaga przewidywalności i otwartości działania administracji podatkowej w celu wzbudzenia zaufania podatników.

e. Zasada szybkości załatwiania spraw podatkowych

Zasada ta przyjmowana jest bez zastrzeżeń w odniesieniu do postępowań w sprawach podatkowych. Tymczasem współcześnie wiele relacji między podatnikami i administracją podatkową ma miejsce poza sformalizowanym postępowaniem podatkowym, np. ma postać czynności materialno-technicznych. Nie ma powodów, aby szybkość działania nie miała cechować administracji podatkowej we wszystkich zakresach jej działania.

f. Zasada respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej

Istotne niedogodności i daleko idące czasami skutki niesie ze sobą zmiana poglądów administracji podatkowej na rozumienie określonego przepisu. Nierzadko po kilku czy nawet kilkunastu latach akceptowania przez administrację podatkową określonego rozumienia przepisu zmienia ona stanowisko w odniesieniu do danej kategorii spraw, żądając od podatników korekty rozliczeń podatkowych wstecz i zapłaty odsetek za zwłokę. Gwoli sprawiedliwości trzeba dodać, że dzieje się tak nierzadko pod wpływem pojedynczego – niekiedy nawet oczywiście błędnego, ale za to korzystnego dla administracji podatkowej – wyroku NSA.

Niezależnie od tego, że takie postępowanie narusza wspomnianą wyżej zasadę zaufania, to zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna

oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro*, nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu - kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałaby w znacznym stopniu ten problem.

g. Zasada nieretroakcji

Zasada ta ma znaczenie dla tworzenia prawa podatkowego w związku z jego gospodarczymi uwarunkowaniami. Legislacja retroaktywna – jeśli jest niekorzystna dla podatnika – zaburza stosunki gospodarcze, utrudnia planowanie aktywności ekonomicznej, a w konsekwencji ogranicza rozwój kraju. Wskazane jest działanie idące w odmiennym kierunku – zapewnienia należytego *vacatio legis* ustawom podatkowym.

Treścią zasady byłby zakaz retroaktywnego działania prawa podatkowego, tj. stosowania przepisów nowych do sytuacji zaistniałych wcześniej. Esencją tej zasady – poza tym, że jest to wyraźna wskazówka dla ustawodawcy - jest przyjęcie, że - w razie wątpliwości - przepisy prawa podatkowego nie mają mocy wstecznej, chyba że przyznają uprawnienia ich adresatom. Można też postulować respektowanie zasady nieretrospektywności, wyrażającej się w zakazie wprowadzania takich przepisów, które co prawda obowiązywać będą *pro futuro*, ale odnosić się będą także do skutków działań podatnika podjętych w przeszłości, np. stawiając pod znakiem zapytania opłacalność dokonanych już przedsięwzięć gospodarczych.

h. Zasada respektowania prawa międzynarodowego i unijnego

Ta zasada jest pochodną miejsca kraju we wspólnocie państw demokratycznych i – jeśli ma postać normatywną – deklaracją przestrzegania zobowiązań międzynarodowych, w tym i wynikających z prawa unijnego w sferze podatków. Odnosi się zarówno do tworzenia prawa, jak i jego stosowania.

Zasada ta znajduje bezpośrednie umocowanie konstytucyjne, jako że art. 9 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

i. Zasada pragmatyzmu

Zasada pragmatyzmu pozwalałaby organom administracji podatkowej na rezygnację z prowadzenia postępowań w sprawach drobnych, o niewielkiej wadze fiskalnej, ale za to pracochłonnych i nie rokujących dobrego finału. W istocie rzeczy chodzi tu o zasadę oportunistyczną, opartego o zasadę *de minimis* – jako przeciwstawienie zasady legalizmu. Zakres stosowania tej zasady

zależy od stopnia zaufania państwa do własnej administracji podatkowej. Współcześnie, w prawie polskim, jest to raczej postulat wymagający w przyszłości dosyć dobrego wyrażenia w kształcie istniejących instytucji prawnych.

j. Zasada proporcjonalności

Zasada proporcjonalności wymaga, by spośród możliwych do zastosowania środków działania przez administrację podatkową dokonywać wyboru tych, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników, a w każdym razie są uciążliwe nie bardziej niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają. Chodzi o środki, które zarazem: mogą doprowadzić do „osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*)”²². Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP; stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej.

k. Zasada stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami

Zasada-nakaz stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami jest standardem współcześnie przestrzegany. W prawie podatkowym, ze względu na dużą dynamikę jego zmian, takie stosowanie przepisów ma nierzadko miejsce. Jest to zgodne z logiką opodatkowania w sytuacjach, gdy zaistnieje potrzeba korekty wysokości podatku za okres, który już upłynął i w oparciu o przepisy, które już nie obowiązują.

l. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Jest to zasada stosowania prawa, rozwiązująca problem niejasności przepisów w konkretnej sytuacji interpretacyjnej. Wiąże się ona z kwestią aksjologii i jest wyrazem odpowiedzialności państwa za jakość prawa tworzonego przez jego organy. Aksjologię wyraża teza, że podatnika nie mogą obciążać ujemne konsekwencje niedoskonałych, niedających się jednoznacznie zinterpretować przepisów prawa podatkowego²³. Zasada *in dubio pro tributario* została już wprowadzona do systemu

²² *Ibidem*, s. 21.

²³ Zob. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 251-259. A. Mariański, op. cit.; S. R. Johnson, *Pro-Taxpayer Interpretation of State-Local Tax Laws*, *State Tax Notes* February 9, 2009 r. s. 441- 444.

polskiego prawa podatkowego w roku 2015²⁴. Jeszcze wcześniej Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że zasada *in dubio pro tributario* należy do kanonu podstawowych zasad prawa podatkowego²⁵.

Przemawia też za nią treść unormowań konstytucyjnych, a zwłaszcza art. 84 Konstytucji RP (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) i art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego). Znaczny stopień skomplikowania prawa podatkowego i stosunkowo niska jakość techniki legislacyjnej dostarczają dalszych argumentów na rzecz jej sformułowania i stosowania. Zasada ta ma charakter zasady interpretacyjnej. W odniesieniu do prawa materialnego jest to dyrektywa wyboru (dyrektywa drugiego stopnia), preferująca określone rezultaty interpretacji osiągnięte przy zastosowaniu dyrektyw pierwszego stopnia (dyrektyw wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej). W odniesieniu do procedury podatkowej jest to dyrektywa dotycząca postępowania dowodowego, podwyższająca wymagania, które muszą być spełnione, aby określona okoliczność mogła zastać uznana za udowodnioną.

m. Zasada sądowej ochrony praw podatnika

Upowszechnienie się zasady rozstrzygania sporów obywateli z administracją publiczną znajduje swój wyraz w możliwości zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych do sądów administracyjnych. Prawo do rzetelnego procesu sądowego wynika zarówno z Konstytucji RP (art. 45 ust. 1) jak i z Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (art. 6 ust. 1). Waga interesów podatkowych, gdzie wadliwa decyzja podatkowa może zrujnować byt obywatela, w pełni uzasadnia formułowanie w tej dziedzinie prawa do sądu.

n. Zasada ograniczonego stosowania analogii

Zasada sprowadza się do twierdzenia, że w prawie podatkowym stosowanie analogii *legis*, a nawet analogii *iuris*, nie jest wykluczone. Tezę odmienną, wykluczającą wszelką analogię propagowały przez wiele lat sądy administracyjne. Wydaje się, że ta błędna koncepcja została przez nie współcześnie zarzucona²⁶.

Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wykładnia przepisów prawa podatkowego w drodze analogii (wykładnia *a simili*) nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków

²⁴ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Przegląd Podatkowy 2015, nr 4, s. 17-21.

²⁵ Zob. m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r. (P 33/09) oraz wyrok TK z 8 lipca 2014 r. (K 7/13).

²⁶ Zob. B. Brzeziński, *Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym?* Kwartalnik Prawa Podatkowego 2007, nr 1, s. 125-129.

ani też ograniczenia uprawnień adresatów tych przepisów²⁷. To samo dotyczy możliwości poszerzania tą drogą zakresu ulg i zwolnień podatkowych. W pozostałym zakresie jedynym ograniczeniem stosowania analogii powinien ewentualnie być zakaz jej stosowania na niekorzyść podatnika. Taki zakres stosowania analogii przewiduje przykładowo hiszpańska ordynacja podatkowa²⁸.

o. Zasada stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami

Zasada-nakaz stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych, wyraża znaną i powszechnie akceptowaną regułę intertemporalną. W myśl tej zasady, jeżeli nowy akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych, sprawy rozpoczęte prowadzi się według przepisów dotychczasowych, chyba że pozostawałoby to w sprzeczności z celem nowych przepisów lub gdyby stosowanie nowych przepisów było dla adresatów korzystniejsze.

p. Zasada trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych

Treścią tej zasady byłoby to, że jeśli ustawa nie stanowi inaczej, prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych prawem możliwości obniżenia wysokości podatku powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż – jak się wydaje – nie dłużej niż przez okres odpowiadający okresowi przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którego wynikający podatek byłby obniżany w związku ze wspomnianą ulgą bądź też nie dłużej niż okres przewidziany dla zwrotu nadpłaty (w wypadku nie skonsumowanego zwolnienia podatkowego). Zasada ta wynika i nawiązuje w pewnym stopniu do podstawowego prawa podatnika, jakim jest prawo do uiszczenia prawidłowo obliczonej kwoty podatku, nie niższej niż wynikająca z przepisów prawa, ale i nie wyższej²⁹. Nie ma dostatecznych powodów do akceptacji dysproporcji między okresem, w jakim organy podatkowe mogą określić wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikająca z deklaracji podatkowej, a okresem, w jakim podatnik może zrealizować swoje prawo do ulg, zwolnień i innych obniżen podatku³⁰.

²⁷ Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk, s. 145 i nast.

²⁸ Art. 14 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; zob. też B. Brzeziński, *Kilka uwag o przepisach normujących wykładnię prawa podatkowego* [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, A. Chodun (red.), S. Czepita (red.), Szczecin 2010, s. 350.

²⁹ B. Brzeziński, B. Chanowska-Dymang, *Declaration of Taxpayer Rights*, European Taxation 2014, No 8, s. 363-364.

³⁰ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 143.

4. PODSUMOWANIE

Inne formułowane w literaturze zasady wydają się mieć mniejsze znaczenie albo też są mutacjami zasad wyżej scharakteryzowanych.

Na uwagę zasługuje zasada zdolności podatkowej, często spotykana w przepisach konstytucyjnych, nakazująca przy kształtowaniu prawa podatkowego brać pod uwagę to, aby ciężar opodatkowania nie był nadmierny, a także to, aby obciążenie podatkowe było relatywizowane do aktualnej możliwości zapłaty podatku przez podatnika³¹. Zasada ta koresponduje z inną zasadą konstytucyjną – zasadą sprawiedliwości.

Odpowiada to w istocie paradygmatowi nakładania podatków w drodze ustawy, tak że trudno uznać ją za zasadę samodzielna.

Zasada-zakaz opodatkowania konfiskacyjnego odnosi się przede wszystkim do opodatkowania dochodów. Jej treścią jest postulat miarkowania obciążeń podatkowych, zwłaszcza w kontekście potrzeby ochrony minimum egzystencji, ale także nieograniczania społecznie pożytecznej aktywności ludzi przez odbieranie im znaczącej porcji dochodów z tego uzyskiwanych³². Trudno byłoby apriorycznie ustalić próg, od którego można mówić o zjawisku konfiskaty podatkowej, tym niemniej znane są przypadki, w których Trybunały Konstytucyjne uznawały za takowe przekroczenie poziomu opodatkowania dochodów powyżej 50%.

Wydaje się, że zasady ogólne, przynajmniej w wypadku prawa podatkowego, służyć mogą przede wszystkim - jeśli nie wyłącznie – wykładni prawa. Nawet jeśli przyjrzeć się zasadzie korespondującej z zagadnieniami ustrojowymi, tj. zasadzie ustawowego nakładania podatków, to – pomijając jej znaczenie w działalności prawodawczej – będzie on przydatna przy ocenie obowiązywania rozwiązań zawartych w aktach rangi podustawowej. Procedura walidacyjna jest bowiem początkową fazą każdego procesu wykładni prawa.

W związku z realną możliwością formułowania zasad ogólnych prawa podatkowego – zarówno doktrynalnych, jak i orzeczniczych - pojawia się pytanie o ewentualny charakter prawny tego rodzaju zasad, a w szczególności o to, czy dążyć należy do nadania wspomnianym zasadom postaci mocnej, czy też słabej. Chodzi tutaj o to, czy zasady powinny przybrać charakter norm prawnych o podstawowym dla prawa podatkowego znaczeniu, czy też powinny odgrywać inną rolę. W pierwszym wypadku sprzeczność rozstrzygnięcia, opartego na szczegółowym przepisie ustawy podatkowej z

³¹ P. M. Muñoz, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*, *Revista Ius et Praxis* 2010, Ns 1, s. 303 – 332.

³² G. N. de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad tributaria* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, C. G. Novoa (red.), C. H. Jiménez (red.), Buenos Aires 2008, s. 619-652; M. S. de Godoi, *Extrajurisdicción y sus límites constitucionales*, *Revista internacional de derecho tributario* 2004, Vol. 1, No 1, s. 219-262.

zasadą ogólną prawa podatkowego powodowałyby skutki charakterystyczne dla niezgodności rozstrzygnięcia z prawem. W drugim wypadku zasady miałyby charakter pomocniczy i służyłyby jako źródło dyrektyw interpretacyjnych, użytecznych w procesach stosowania prawa podatkowego. Nie można przy tym wykluczyć możliwości nadawania zróżnicowanego waloru prawnego poszczególnym zasadom ogólnym.

Przedstawiony katalog zasad ogólnych prawa podatkowego nie jest z pewnością katalogiem zamkniętym. Potrzeba formułowania poszczególnych zasad rysuje się z różną intensywnością. Są wśród nich zasady nie budzące wątpliwości i zasady, co najmniej w pewnym stopniu, dyskusyjne. Jest to konsekwencją doktrynalnego charakteru przedstawionego tu katalogu zasad.

Można też zastanawiać się nad tym, czy niektórych z powyższych zasad nie konsumowałyby zasady bardziej ogólne. Przykładowo, formułowana niekiedy w literaturze zasada, której treścią jest prawo podatnika do zapłaty podatku w kwocie wynikającej z przepisów prawa mieści w sobie niewątpliwie wspomnianą wyżej zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Katalog zasad może też być zdeterminowany przyjętymi wstępnie założeniami co do stopnia ich ogólności. I tak formułowana niekiedy zasada ogólności nawiązuje bezpośrednio do idei nakładania podatków w drodze aktów normatywnych – a może nawet jest jej bezpośrednim wyrazem³³. Wymaga ona, aby podatek był skierowany do określonych kategorii podmiotów oraz występujących u nich przedmiotów opodatkowania, nie zaś budowany indywidualnie, ze względu na cechy szczególne poszczególnych jednostek. W określonej mierze – w sposób pośredni - łączy się to z powszechnością i sprawiedliwością opodatkowania.

Przykładem może być rozważanie treści zasady bezpieczeństwa prawnego przez pryzmat zasad szczegółowych, traktowanych jako części składowe zasady ogólnej - zasady rzetelności prawa podatkowego (a w skład tej wchodzi zasada legalizmu i nieretroaktywności), zasady pewności (w tym zasad takich jak stabilności przepisów oraz ich jasności i niearbitralności³⁴). Ten przykład dobitnie pokazuje, że stworzenie kompletnego i uporządkowanego katalogu zasad nie jest możliwe, a co najmniej byłoby mało zasadne. Przyczyną tego stanu rzeczy jest to, że poszczególne, dające się sformułować zasady związane są niekiedy z tymi samymi wartościami i w różny sposób mają je chronić. Na dodatek zasady te wyrażają – *explicite* bądź *implicite* – różne źródła prawa.

Na koniec warto wskazać inne jeszcze zasady prawa podatkowego, formułowane w piśmiennictwie – zwłaszcza południowoamerykańskim. Trzeba jednak poczynić zastrzeżenie, że wiele z tych zasad nie odnosi się w istocie rzeczy do prawa podatkowego, ale do polityki podatkowej bądź innych składników systemu podatkowego (np. administracji podatkowej). Wskazywane niekiedy

³³ G. A. Lalanne, *El principio de generalidad* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, C. G. Novoa (red.), C. H. Jiménez(red.), Buenos Aires 2008, s. 587-617.

³⁴ H. B. Villegas, *El contenido de la seguridad jurídica*, Revista IPDT, No 26, s. 36-46.

zasady - efektywności prawa podatkowego, progresywności, prostoty administrowania podatkami, przejrzystości przepisów prawa podatkowego czy też wystarczalności podatków (z punktu widzenia bieżących potrzeb budżetowych) są najlepszymi przykładami takiej sytuacji.

SUMMARY

General principles of tax law

General principles of particular branches of law deserve special attention, because they reflect the nature of the regulations covered by that branch field of law, reflect values on which they are based. Therefore the general principles are the form of the axiological and praxeological background of the particular area of law. The existence of a standard catalog of the principles of law is the proof of the maturity given field of law.

The aim of the article is to collect, present and evaluate principles that in statutes, jurisprudence and science are regarded as significant for the tax law.

Key words: General principles of tax law, tax law, law, catalog of general principles, rules of conduct in tax law.

Słowa kluczowe: Zasady ogólne prawa podatkowego, prawo podatkowe, prawo, katalog zasad ogólnych, reguły postępowania w prawie podatkowym.

POGLĄDY OTTO MAYERA NA PRAWO I STOSUNKI PODATKOWE

MAREK KALINOWSKI*

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	19
2. Zasada ustawowego nakładania podatków.....	20
3. Podstawy nakładania podatków; wymóg uwzględnienia w prawie podatkowym zasady zdolności do świadczenia	22
4. Stosunek podatkowy jako stosunek władztwa.....	24
5. Podsumowanie.....	27

1. WPROWADZENIE

Refleksja nad finansami publicznymi pojawiła się w literaturze stosunkowo późno. Nie można jej dostrzec w starożytności czy też w średniowieczu³⁵. Choć rozważania dotyczące tych zagadnień pojawiały się już w XVI w.³⁶, to jednak zostały one pogłębione dopiero przez kameralistykę³⁷. Jednakże nurt ten kładł główny nacisk na zagadnienia polityczne i ekonomiczne. Nie zawierały one natomiast rozważań o charakterze dogmatycznoprawnym. Taki stan utrzymywał się praktycznie do lat 70-tych XIX w., gdy po kryzysie budżetowym w Prusach Laband opublikował monografię *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*³⁸. W pracy tej, posługując się metodami prawniczymi, uzasadnił teoretycznie praktykę polityczną Bismarcka w sferze budżetowej. Także jego kolejna praca

* Marek Kalinowski, prof. dr hab. nauk prawnych, Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: kalinowski@currenda.pl.

³⁵ Por. E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Lublin 1991, s. 4-29.

³⁶ Por. np. Bodinus, *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej*, Warszawa 1958. Rozważania dotyczące finansów pojawiały się również w rozważaniach innych przedstawicieli nurtu merkantylistycznego.

³⁷ Por. E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, op. cit., s. 31.

³⁸ P. Laband, *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*, Berlin 1871.

nosząca tytuł *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*³⁹, której czwarty tom został poświęcony finansom, miała charakter dogmatycznoprawny.

O ile Laband zastosował metodę dogmatycznoprawną do zagadnień budżetowych, o tyle metodę tę do dochodów publicznych zastosował Otto Mayer. Także on w swoich rozważaniach dotyczących podatków, zawartych w drugim tomie *Deutsches Verwaltungsrecht*⁴⁰ stosował metody pozytywnoprawne i formalistyczne, oczyszczając w ten sposób naukę o podatkach z elementów nauk ekonomicznych, politycznych, czy też socjologicznych. Wprawdzie wskazana wyżej praca nie stanowi wyczerpującego i kompletnego dzieła dotyczącego wszystkich aspektów prawa podatkowego, jakie zaczęły się wkrótce ukazywać w Europie⁴¹, jednakże zawarte w niej poglądy są o tyle godne analizy, że ich autor do dziś uważany jest za twórcę nurtu w nauce prawa podatkowego uznającego stosunek podatkowoprawny za stosunek władztwa⁴².

2. ZASADA USTAWOWEGO NAKŁADANIA PODATKÓW

Otto Mayer jako jeden z pierwszych, jeśli nie pierwszy w nauce użył w odniesieniu do prawa podatkowego pojęcia "Gesetzesvorbehalt", które oznacza zasadę ustawowego nakładania podatków, czy też sfery zastrzeżonej dla materii ustawowej. Zakreślił również jej granice oraz starał się wskazać jej źródła.

Jak wskazał Mayer, opodatkowanie wymaga stałej podstawy prawnej. Według niego, władza ustawodawcza nie może udzielać władzy administracyjnej do upoważnienia do wydawania aktów o charakterze indywidualnym w drodze władztwa dyskrecyjnego. W takim bowiem wypadku pobrane świadczenie nie miałoby charakteru generalnego, a tym samym nie byłoby podatkiem⁴³. W sferze podatkowej nie można zatem udzielać generalnego upoważnienia do działania, tak jak ma to miejsce w zakresie władztwa policyjnego. Powinna obowiązywać norma generalna zawarta w przepisach prawa, która ustanawia obowiązek zapłaty. Przy tym wskazuje on, że norma ta powinna na tyle ściśle regulować ten obowiązek, by jego realizacja ograniczała się wyłącznie stosowaniem tej normy do konkretnego przypadku, co powinno wykluczać możliwość jakiegokolwiek swobodnej oceny ze strony organów podatkowych i podatnika.

³⁹ P. Laband, *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, Tübingen 1876; tłum. na język francuski: *Lew droit public de l'Empire allemand*, Paris 1900-1904.

⁴⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1896; tłum. na język francuski: *Le droit administratif allemand*, Paris 1904.

⁴¹ Pierwszą pracą dogmatycznoprawnoprawną w sposób wyczerpujący zaprezentowano całość zagadnień finansów publicznych, w tym prawa podatkowego była praca F. von Myrbacha-Rheinfelda zatytułowana *Grundriss des Finanzrechts*, Leipzig, 1906; tłum. na język francuski: *Précis de droit financier*, Paris 1910.

⁴² Również we współczesnej polskiej literaturze podatkowej stosunek podatkowy jest uznawany za stosunek władztwa; por. np. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 199.

⁴³ *Le droit administratif allemand*, t. 2, Paris 1904, s. 189.

Określił on również wymogi treściowe ustawy podatkowej. Wskazał, że powinna ona regulować trzy zagadnienia. Po pierwsze, powinna ona regulować fakty, z którymi jest związane opodatkowanie, a które określane są mianem przedmiotu podatku. Po drugie, powinna ona określać stawkę podatkową, pod którą jest rozumiana kwota podatku, która powinna zostać uiszczona. W końcu, w ustawie powinna zostać uregulowana forma poboru podatku, tzn. procedura, w której zobowiązanie powinno zostać wykonane.

O. Mayer zauważył, że wymaganie stałej podstawy prawnej, jakiemu powinno odpowiadać opodatkowanie, mogłoby zostać łatwo spełnione poprzez udzielenie władzy wykonawczej upoważnienia do unormowania tych kwestii. Jednak, jak wskazał, taki sposób działania władzy ustawodawczej dotyczy w praktyce sfery unormowań dotyczących procedury poboru podatku. Natomiast, jak zauważa Mayer, nie jest dopuszczalne delegowanie administracji kompetencji do unormowania dwóch pierwszych elementów, tj. przedmiotu podatku oraz stawki podatkowej. Według niego, nie wynika to z unormowań konstytucyjnych, ani też z przepisów ustaw. Jest to według niego pewna idea prawna, zgodnie z którą jedynie reprezentacja narodu jest upoważniona do wyrażania zgody na podatek. Stąd też nie byłoby właściwe, by ta reprezentacja pozbywała się wskazanego uprawnienia.

Otto Mayer wyróżnia dwa typy podatków, ze względu na różne techniki normowania ich konstrukcji w ustawie podatkowej. Są to podatki stałe oraz podatki zmienne. Te pierwsze w sposób pełny normują wszystkie elementy ich konstrukcji, łącznie ze stawkami podatkowymi⁴⁴. Jak wskazuje Mayer, obciążają one pewien stały i znany efekt. Inaczej jest w podatkach zmiennych. W ich wypadku normy podatkowe zawierają wprawdzie wszystkie elementy, jednakże stawka podatkowa nie jest w wyrażona w sposób pełny, a jedynie poprzez przypisanie pewnej cyfry do przedmiotu podatku. Taka norma nie określa należnej kwoty podatku, lecz wskazuje w jakiej proporcji przedmiot podatku zostanie obciążony podatkiem, gdy zostanie faktycznie opodatkowany.

Taka norma podatkowa jest uznawana za O. Mayera za niepełną, która nie może wyrzucić bezpośrednio skutku prawnego. By spowodować jej funkcjonowanie, należy zapłacić ową lukę poprzez ustalenie kwoty, która będzie wymagana od podatnika. To zadanie należy zaś do administracji podatkowej.

⁴⁴ Pod tym pojęciem O. Mayer rozumie kwota podatku, która powinna zostać uiszczona w związku z zajściem zdarzenia określonego w normie podatkowej.

3. PODSTAWY NAKŁADANIA PODATKÓW; WYMÓG UWZGLĘDNIENIA W PRAWIE PODATKOWYM ZASADY ZDOLNOŚCI DO ŚWIADCZENIA

Definiując podatek Mayer wskazał, że jest to płatność w pieniądzu nakładana na podmiot przez władzę finansową zgodnie ze stałymi zasadami. W świetle tej definicji uznał on, że istotą podatku jest to, iż zobowiązanie do jego zapłaty jest ustanawiane na mocy woli wyrażonej przez władzę publiczną. To zaś oznacza, że jest to zobowiązanie prawa publicznego⁴⁵.

Wykonywanie władztwa nakładania podatków nie ma według Mayera żadnych podstaw w prawie naturalnym. Generalny obowiązek płacenia podatków przez podmiot jest według niego formułą całkowicie pozbawioną znaczenia i wartości prawnej⁴⁶. Mayer uznaje zatem, że podatki mają swoją podstawę prawną w supremacji, czy też imperium państwa. Fundamentem i przyczyną nakładania podatków jest zatem samo istnienie państwa. Tym samym, można byłoby stwierdzić, że według Mayera władztwo podatkowe rozumiane jako prawo nakładania podatków byłoby nieograniczone żadnymi wartościami.

Podejście Mayera do władztwa podatkowego można byłoby zatem uznać za skrajnie pozytywistyczne. Właśnie z tej przyczyny spotkało się ono ze sprzeciwem i zostało poddane krytyce. W szczególności krytykę pod adresem poglądów Mayera na władztwo podatkowe wysunęli ci przedstawiciele nauki prawa podatkowego, którzy byli zwolennikami wprowadzenia na grunt nauki prawa podatkowego pojęcia "*causa impositionis*". Wśród tych krytyków szczególne miejsce zajął niewątpliwie B. Griziotti⁴⁷. Przede wszystkim zauważył on, że nakładanie podatków w drodze ustawowej gwarantuje podatnikom ochronę przed arbitralnością w tej sferze. Ustawa podatkowa stanowi zatem legitymację dla poboru podatków, lecz nie usprawiedliwia ich poboru. Władztwo finansowe przejawiające się wydawaniem ustaw podatkowych nie jest wbrew temu co twierdzi Mayer pozbawione sensu i wartości prawnej. Według Griziottiego, konieczne jest podjęcie badań nad prawem naturalnym w odniesieniu do władztwa finansowego, bowiem tylko w ten sposób można je wyjaśnić i uzasadnić. Według niego, dochody publiczne są usprawiedliwione i uzasadnione moralnie, zanim zostaną uzasadnione prawnie, poprzez wydanie ustawy, na podstawie której będą pobierane. Wynika to z faktu, że są one przeznaczone na finansowanie usług publicznych, których celem jest zapewnienie odpowiednich warunków życia społecznego i rozwoju ekonomicznego, oraz mogą przynieść bezpośrednie i szczególne korzyści poszczególnym członkom społeczeństwa. W związku z tym uznał on, że w prawie finansowym konieczne jest podejście funkcjonalne, że konieczne jest badanie przyczyn nałożenia poszczególnych rodzajów danin publicznych.

⁴⁵ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 189.

⁴⁶ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 178.

⁴⁷ B. Griziotti, *Il potere finanziario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 1950, nr 1, s. 3 i nast.

Także E. Vanoni skrytykował zbyt formalistyczne i pozytywistyczne podejście Mayera do władztwa w sferze podatkowej. Jego zdaniem, poglądy O. Mayera i innych przedstawicieli nauki niemieckiej dotyczące władztwa podatkowego, które jest uzasadniane supremacją państwa, nie jest możliwe do utrzymania. Według niego, nie każdy kto znajdzie się w sferze tej supremacji powinien zostać poddany opodatkowaniu. Według niego, nałożenie podatku na określoną osobę może nastąpić tylko wtedy, gdy łączą ją z państwem relacje przekraczające pewien próg intensywności. Owa intensywność tych relacji wyznacza również granice opodatkowania⁴⁸.

Faktycznie, podejście O. Mayera do władztwa podatkowego państwa było formalistyczne i pozytywistyczne. Według niego władztwo to jest przynależne państwu "per se", nie jest przyznawane w drodze aktu normatywnego. Jest to władztwo pierwotne, które nie jest ograniczone. Taka postawa Mayera wykluczała jakąkolwiek dyskusję nad treścią ustaw podatkowych. Stąd też spotkało się ze sprzeciwem tych przedstawicieli nauki prawa podatkowego, którzy uznawali, iż prawo podatkowe nie może unikać ocen z punktu widzenia kryterium sprawiedliwości.

Należy jednak dostrzec, że sam Mayer łagodzi w pewnym stopniu formalistyczne podejście do władztwa podatkowego. Stwierdza on, że norma podatkowa powinna brać pod uwagę względną zdolność podmiotu do poniesienia ciężaru podatkowego, czyli - jak to określa Mayer - proporcjonalność opodatkowania. Według niego, to nauka prawa powinna ustalić, w jaki sposób skonstruować normę podatkową, by podatek był sprawiedliwy, a jednocześnie pozwalał na osiągnięcie celu, jakim jest dostarczenie państwu odpowiednich zasobów finansowych⁴⁹. Nieuwzględnienie tej zdolności w konkretnym przypadku odbiera świadczeniu pieniężnemu charakter podatku. Powoduje natomiast uznanie go za niesprawiedliwy⁵⁰.

Uwzględniając ten pogląd Mayera, w literaturze wskazuje się, że proponowana przez niego konstrukcja stanowi ciekawą próbę osiągnięcia równowagi pomiędzy wymogiem sprawiedliwości w jego podwójnym wymiarze, jako wymóg równości i słuszności i gwarancjami państwa prawa, choć jednocześnie nie rozwija tej myśli⁵¹. Zatem krytyka jego poglądu na charakter władztwa podatkowego jest w jakimś stopniu przesadzona, choć przyznaje się jednocześnie, że istnieją podstawy do jej wysuwania.

⁴⁸ E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* [w:] E. Vanoni, *Opere giuridiche*, t. I, Milano 1961, s. 78 i nast.

⁴⁹ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 190.

⁵⁰ Ibidem, s. 190.

⁵¹ P.M. Herrera Molina, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")* [w:] *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Madrid 2001, s. 135.

4. STOSUNEK PODATKOWY JAKO STOSUNEK WŁADZTWA

Najbardziej kontrowersyjne i najbardziej dyskutowane poglądy Otto Mayera dotyczą stosunków podatkowoprawnych. Analizując te stosunki uznał on, że w ich ramach administracja zajmuje pozycję nadrzędną wobec podatnika, który jest jej podporządkowany. Stąd też według niego stosunki podatkowoprawne zawiązujące się pomiędzy związkiem publicznoprawnym i podatnikami nie są stosunkami prawnymi, lecz stosunkami władztwa i podporządkowania.

By zrozumieć ten pogląd należy uwzględnić okoliczność, że Otto Mayer podejmował próby uporządkowania instytucji prawa administracyjnego, zaś w jego ramach również instytucji prawa podatkowego, w okresie przejściowym, w którym w nauce następowało przejście od idei państwa policyjnego do idei państwa prawa⁵².

Opisując reżim państwa policyjnego O. Mayer wskazał, że w jego ramach na plan pierwszy wysuwa się państwo⁵³, którego podmiotowość została uznana⁵⁴. W imieniu tego państwa jako osoby idealnej działa władca. Celem jego działalności jest osiągnięcie celów tego państwa. Jego władztwo wobec podmiotów jest nieograniczone prawem. Wszystko to, czego żąda, wszelkie wydane przez niego nakazy, stanowi prawo⁵⁵. Mogą one mieć zarówno charakter generalny, jak też indywidualny⁵⁶. W wypadku, gdy zostaną one zawarte w akcie normatywnym, władca stosuje je poprzez swoich urzędników, którzy są związani z nim i zmuszeni do wykonywania jego nakazów. W ten sposób książę decyduje i kontroluje stosowanie ustaw policyjnych. Prawo policyjne jest prawem, którego realizacja zależy od swobodnej woli księcia. Tak więc książę może, na podstawie ogólnego upoważnienia dla swoich funkcjonariuszy, pozostawić im pewną swobodę, pozwalającą im jedynie na stosowania prawa w zależności od oceny okoliczności; może im też dawać dyspozycję w poszczególnych przypadkach; książę może nawet odstąpić od stosowania ustawy, wydając rozstrzygnięcie bezpośrednio⁵⁷.

Ze względu na to, że przepisy policyjne nie są wiążące, nie można uznać ich za prawo, bowiem nie zawierają norm prawnych⁵⁸.

Według O. Mayera w sferze władztwa policyjnego mieszczą się zagadnienia finansów państwa⁵⁹. Zatem relacje między państwem i obywatelem normują nakazy, nie zaś prawdziwe normy

⁵² E. Vanoni wskazuje, że O. Mayer postawił władztwo finansowe na równi z władztwem policyjnym; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* [w:] E. Vanoni, *Opere giuridiche*, t. I, Milano 1961, s. 79.

⁵³ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, Paris 1903, s. 43.

⁵⁴ Por. np. L. Michoud, *La personnalité et les droits subjectifs de l'État dans la doctrine française contemporaine*, *Revue générale d'administration* 2011, nr 11, s. 257 i nast.

⁵⁵ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 48.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 50.

⁵⁷ *Ibidem*, s. 50.

⁵⁸ O. Mayer wskazuje, że akty prawne zawierające tego rodzaju normy nie muszą być nawet publikowane, choć czyni się to ze względów czysto praktycznych; O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 51.

prawne. Stąd też relacje te są czystymi stosunkami władztwa i podporządkowania, nie zaś rzeczywistymi stosunkami prawnymi.

Zgodnie z poglądami Otto Mayera, o których była mowa wyżej, ustanawianie podatków, w tym określanie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu (przedmiotu podatku) oraz stawek podatkowych (rozumianych jako konkretne kwoty podatku) jest zastrzeżone dla ustawy. Z chwilą zajścia zdarzenia określonego abstrakcyjnie w normie podatkowej, dochodziło do powstania stosunku podatkowoprawnego⁶⁰. Jednakże wykonanie tego zobowiązania podatkowego było uzależnione od typu podatku.

Ze względu na zasady wykonywania zobowiązani podatkowego Mayer wyróżniał dwa typy podatków: podatki stałe oraz podatki zmienne. Te pierwsze, o czym już była mowa, w sposób pełny normują wszystkie elementy ich konstrukcji, łącznie ze stawkami podatkowymi⁶¹. Natomiast w podatkach zmiennych ustawy podatkowe regulują wszystkie elementy konstrukcji podatku, jednakże stawki podatkowe są w nich określane parametrycznie poprzez przypisanie pewnej cyfry do przedmiotu podatku. Taka ustawa nie określa zatem wprost należnego podatku, lecz wskazuje w jakiej proporcji przedmiot podatku zostanie obciążony podatkiem, gdy zostanie faktycznie opodatkowany.

Norma nie określająca stawki podatkowej, czyli kwoty podatku, jest uznawana za O. Mayera za niepełną, która nie może wyrzucić bezpośrednio skutku prawnego. By spowodować jej funkcjonowanie, należy zapełnić ową lukę poprzez ustalenie kwoty, która będzie wymagana od podatnika. To zadanie należy zaś do administracji podatkowej.

W wypadku podatków zmiennych⁶² konieczne jest zatem ustalenie kwoty należnego podatku w każdej indywidualnej sprawie oraz poinformowanie o niej podatnika. Z punktu widzenia nauki finansów działalność ta sprowadza się do obliczenia kwoty podatku. Natomiast z punktu widzenia prawnego jest to akt władczy, w którym określa się kwotę długu, poprzez który notyfikuje się tę kwotę dłużnikowi⁶³.

Ów akt władczy przyjmujący formę decyzji podatkowej nie ma charakteru decyzji kreującej stosunek podatkowoprawny. Powstaje on z mocy samego prawa wraz zajściem zdarzenia określonego w normie prawnej, tzn. wraz ze spełnieniem się warunków określonych w tej ustawie⁶⁴. Jednak bez wydania decyzji i zakomunikowania przy jej pomocy kwoty należnego podatku nie powstaje obowiązek prawny zapłaty podatku. Dopóki nie zostanie wydana przez organ podatkowy decyzja wymiarowa i nie zostanie ona doręczona podatnikowi, nie można domagać się od niego zapłaty

⁵⁹ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 55 i nast.

⁶⁰ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., 205.

⁶¹ Jak wskazano wyżej, pod pojęciem stawki podatkowej O. Mayer rozumie konkretną kwotę podatku, która powinna zostać uiszczona w związku z zajściem zdarzenia określonego w normie podatkowej.

⁶² Do tej grupy podatków O. Mayer zalicza podatki bezpośrednie; O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 200 i nast.

⁶³ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 201.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 205.

podatku. Co więcej, również sam podatnik nie może zapłacić tego podatku⁶⁵. Akt notyfikacji podatnikowi kwoty podatku powoduje, że staje się on wymagalny. Od tego momentu może on zostać zapłacony. Akt ten stanowi również podstawę prowadzenia egzekucji wobec podatnika.

Ustalenie kwoty podatku następuje w ramach postępowania prowadzonego przez administrację podatkową. Według O. Mayera, jego regulacja nie wymaga formy ustawowej. Ustawa jest wymagana jedynie w wypadku, gdy regulowana jest materia szczególnie istotna. Nie dotyczy to jednak regulacji proceduralnych. Stwierdza w szczególności, że władztwo wykonawcze jest swobodne, zaś administracja działa na mocy swojego własnego władztwa, nie zaś na mocy ustawy. Jej działalność w sferze podatkowej zmierza bowiem do określonego celu, jakim jest dostarczenie państwu dochodów. Stąd też władza wykonawcza powinna mieć możliwość samodzielnego ustalenia środków działania pozwalających na osiągnięcie tego celu. Środki te, podobnie jak w sferze policyjnej, powinny być regulowane w drodze ordonansów⁶⁶.

Właśnie w tej sferze administracja nie jest związana prawem. Może ona wydawać podatnikowi różnego rodzaju polecenia i kierować do niego żądania, które pozwolą na właściwy i zgodny z prawem wymiar podatku. Właśnie z tego względu, że administracji przysługują jej własne kompetencje, które nie są kompetencjami ściśle określonymi przez prawo, stosunek, w którym znajduje się organ administracji wobec podatnika, jest uznawany za stosunek władztwa, nie zaś za stosunek zobowiązaniowy.

Wskazano wyżej, że według O. Mayera wszystkie elementy konstrukcji podatku powinny zostać uregulowane w ustawie. Przy tym ustawa ta powinna być na tyle szczegółowa, by organy podatkowe nie miały swobody w zakresie ustalania kwoty podatku. Z drugiej jednak strony uznaje on, że stosunki podatkowe są stosunkami władztwa. Prima facie można byłoby zatem uznać, że istnieje pewna sprzeczność pomiędzy tymi dwoma ustaleniami. Jest to jednak sprzeczność pozorna, gdyż Mayer przyjmuje, iż stosunek podatkowoprawy jest stosunkiem złożonym⁶⁷. Przede wszystkim obejmuje on spoczywający na podatniku obowiązek zapłaty określonej kwoty podatku. Jednakże obok tego obowiązku o charakterze materialnym na zobowiązanym spoczywają również inne obowiązki, w tym również te, które nakładają na niego organy podatkowe w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego.

⁶⁵ Ibidem, s. 206.

⁶⁶ Ibidem, s. 192.

⁶⁷ Por. J.L. Pérez de Ayala, *Potestad administrativa y relacion juridica* (I). *La concepcion de la relacion tributaria como relacion de poder*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública 1969, vol XIX, nr 79, s. 45-46.

5. PODSUMOWANIE

Otto Mayer należy niewątpliwie do tych przedstawicieli nauki, którzy jako pierwsi podjęli próbę naukowego opracowania instytucji prawa podatkowego. Próba ta należała do bardzo udanych. Przede wszystkim Mayer jako pierwszy posłużył się w sferze podatkowej pojęciem zasady ustawowego nakładania podatków oraz tzw. materii ustawowej w sferze opodatkowania. Mimo, że zarzucano mu, iż przyjął zbyt formalistyczną i pozytywistyczną postawę, nie można nie zauważyć, że dostrzegł on konieczność uwzględniania w prawie podatkowym pierwiastka równości i sprawiedliwości. Jak podkreśla się w nauce, stworzył on interesujące *equilibrium* wymagań sprawiedliwości podatkowej i gwarancji państwa prawa⁶⁸.

Również interesująca była podjęta przez niego próba teoretycznego opracowania stosunku podatkowoprawnego. Stała się ona podstawą do dalszej dyskusji i opracowania szeregu współczesnych koncepcji teoretycznych funkcjonujących w prawie podatkowym.

Tezą O. Mayera, która nie przetrwała do dziś w nauce, lecz wywołała szeroką dyskusję w doktrynie, była niewątpliwie teza, iż stosunek podatkowy nie jest stosunkiem prawnym, lecz stosunkiem władztwa. Nie przetrwała ona krytyki, bowiem współcześnie przyjmuje się powszechnie, iż stosunek podatkowy jest stosunkiem prawnym, a jednocześnie stosunkiem zobowiązaniowym, lub przynajmniej bardzo do niego zbliżonym.

Powyższy pogląd Mayera na charakter stosunku podatkowego opierał się na szeregu założeń, w tym na założeniu, że stosunek ten ma charakter złożony. Ta ostatnia idea została przyjęta przez szereg przedstawicieli nauki prawa podatkowego, w tym przez A. D. Gianniniego, czy też przez F. Saina de Bujandę, którzy wykorzystali ją dla budowania własnych koncepcji naukowych.

Także pogląd, iż stosunek podatkowoprawny powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w normie podatkowoprawnej odegrał istotną rolę w rozwoju nauki prawa podatkowego. Przede wszystkim został on przyjęty przez Enno Beckera, autora Reichsabgabenordnung i w ten sposób został "skodyfikowany" w niemieckim prawie podatkowym. Wzbudził on także powszechną dyskusję w nauce, która trwa praktycznie do dziś⁶⁹.

⁶⁸ P.M. Herrera Molina, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")*, op. cit, s. 135.

⁶⁹ Por. N. D'Amati, *Diritto tributario. Teoria e critica*, Torino 1985, s. 158 i nast.

SUMMARY**Otto Mayer's views on Tax Law and Tax Relations**

The studying of the foundations of modern public finance literature has an important cognitive value. It allows us a better understanding of the modern theory of financial law. One author, whose ideas deserve a closer look is Otto Mayer, one of the first researchers of the public finances from the legal perspective.

The subject of this article are O. Mayer's views on tax law and tax relations. In its opening paragraphs, the article focuses on O. Mayer's views on the principle of statutory levying of taxes and on the requirements relating to the content of tax laws. In its final paragraphs, the author analyses Otto Mayer's views on tax relations, perceived by him as based on the relationship of power, and not as a legal (contractual) relationship between parties.

Key words: Otto Mayer, tax law, tax relations, the principle of statutory taxation, tax ratio, tax bases, taxes

Słowa kluczowe: Otto Mayer, prawo podatkowe, stosunki podatkowe, zasada ustawowego nakładania podatków, stosunek podatkowy, podstawy nakładania podatków, podatki

WHY IS TAX AVOIDANCE (IM)MORAL? ETHICS, METAETHICS AND TAXES

HANNA FILIPCZYK*

SPIS TREŚCI

1. Preliminary remarks – does it really matter?.....	30
2. Tax avoidance – a definition	32
3. The matrix of justification strategies.....	36
4. Why do global and extrinsic solutions fail?.....	37
5. Kantian argument as an interim solution.....	39
6. A selection of counterarguments	44
7. Conclusion.....	48

“But there is no morality in a tax and no illegality or immorality in a tax avoidance scheme”⁷⁰

“We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral”⁷¹

Along with the intensified efforts to combat “aggressive tax planning”, “harmful tax practices” or “abuse of law” observed at the international⁷², the European Union⁷³ and the national levels⁷⁴, the

* Hanna Filipczyk, dr nauk prawnych, doradca podatkowy, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, e-mail: Hanna.Filipczyk@enodo.pl.

⁷⁰ Lord Templeman, summarizing the argument of John Gardiner QC, counsel for the taxpayer, without endorsing it, in: *Ensign Tankers vs. Stokes* [1992] 1 AC, p. 668. I am indebted to Prof. John Prebble for the explanation on the correct reading of this statement, as well as for other helpful comments on this paper. The usual disclaimer applies.

⁷¹ Comment made by the Chair of the Public Accounts Committee of the House of Commons, Lady Margaret Hodge, to Matt Brittin, Google Vice President for Sales and Operations, Northern and Central Europe, 12 November 2012, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>.

⁷² See OECD (2015) *Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance*, available at <http://oecd.org>.

⁷³ The most recent and comprehensive initiative is the *Anti Tax Avoidance Package* (January 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm).

⁷⁴ See e.g.: J. Freedman (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management* (Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008); A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania* (TNOiK, Toruń 2013).

question of moral status of tax avoidance becomes acute. We are far from consensus as to how it should be answered.

The main purpose of this paper is to present and defend against certain counterarguments the argument following the pattern of Immanuel Kant's categorical imperative in order to make a case for immorality of tax avoidance. This will be done against the backdrop of previous meta-ethical remarks, concerning ethical strategies built to approach the problem of tax avoidance and its moral status.

1. PRELIMINARY REMARKS – DOES IT REALLY MATTER?

Is tax avoidance (im)moral? In order to show the interest of the discussed subject first one devastating objection needs to be dispelled: that the title question is senseless or irrelevant.

It is actually neither the former nor the latter. It is not senseless because – as I believe and assume – generally ethical and meta-ethical questions are not. Let this be considered the underlying assumption of this text, in the post-empiricist era quite naturally accepted even in the realm of analytical philosophy.

More importantly, the investigated question is not irrelevant: it deserves serious attention and answer. The relation between law and morality is a bone of contention for legal philosophers. Not attempting to provide the comprehensive and once-and-for-all resolution of this issue, suffice it to observe that the two domains, whilst most probably based on two distinct kinds of normativity, are intersecting or overlapping with respect to their field of application. Both law and ethics (being the theoretical systematic elaboration of morality) are human enterprises and govern human practice. What is more, ethics raises claim to all-encompassing evaluation of human behaviour. Even a fervent supporter of the “separation thesis” presumably would agree that human actions and inactions performed in connection or in (non)compliance with legal provisions may become subject of moral evaluation. Why should they not if they are human?

But there is more to it. The state's “monopoly on violence” (M. Weber) does not entail that law (whether taken as *law in books* or *law in action*) is morally indifferent. Quite the opposite: the use of force by the state (its officials) calls for moral grounding. Lawyers – those enacting the letter of the laws as legislators and those who give flesh to this letter as practitioners in administrative authorities and courts – are not only „technicians of violence” – or we prefer to believe they are not. Their acts and omissions are subject to moral evaluation.

Judging tax avoidance upfront as morally neutral would make anti-avoidance measures devoid of justification other than pure financial interest of state budget and desire to increase tax collection. That would not be tantamount to these measures themselves being neutral. This is because the harmful

side effect of their employment is a dent in legal certainty for taxpayers⁷⁵. Legal certainty, as a component of the rule of law ideal, is a value which we should not put in jeopardy without proper reasons. Lack of moral reasons justifying the combating of tax avoidance would place us in the situation of imbalance – we would see legal certainty compromised without any offsetting moral (axiological) benefit.

Some of us have the moral intuition pointing to the wrongfulness of practices consisting in tax avoidance⁷⁶. It seems that we observe a swing of public opinion against tax avoidance: it is increasingly considered as morally dubious or at least ambivalent⁷⁷. The negative axiological connotation is marked in the pejorative terminology. When our laws, jurisprudence and doctrine refer to “abuse of law” („abus de droit”), “*fraus legis* doctrine”, „aggressive tax planning” etc., we find ourselves far away from neutral, value-free language⁷⁸. The tendency is also attested by proliferation of texts, published in newspapers and blogs, discussing the issue of moral status of tax avoidance⁷⁹; this circumstance seems to show that there is something problematic in it. The moralizing note is not absent from the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (ECJ) as well⁸⁰.

The idea of moral intuition as a cognitive moral faculty (i.e. able to produce reliable knowledge concerning the characteristics of human acts in the aspect of their moral standing) is venerable and well-founded in the history of ethics⁸¹, though it has temporarily fallen into disrepute. It may deliver only *prima facie* rules of behaviour, to be subsequently critically scrutinized, but its findings should not be done away with without proper discussion. Accordingly, also the intuitive lack of moral comfort about tax avoidance should not be thus discarded.

⁷⁵ R. Prebble, J. Prebble, *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law – A Comparative Study*, (2010-2011) Saint Louis University School of Law Journal 55:21, pp. 22-46; G.S. Cooper, *Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules*, in: G.S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD Publications, Amsterdam 1997), pp. 13-50.

⁷⁶ The empirical evidence pointing to the conclusion that tax avoidance is usually perceived as legal and moral was presented e.g. in: E. Kirchler, B. Maciejovsky, F. Schneider, *Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?*, (2003) 4 Journal of Economic Psychology, pp. 535-553. However, the answers given by respondents may have been heavily influenced by the structuring of practical cases they were confronted with. On ambivalence concerning the wrongfulness of “tax evasion” (understood by the author as covering also tax avoidance) see: S.P. Green, *What is Wrong with Tax Evasion?*, Rutgers School of Law-Newark, Research Papers Series Paper no. 45.

⁷⁷ Interesting facts about public perception of tax avoidance are cited in: Z.M. Prebble, J. Prebble, *The Morality of Tax Avoidance*, Creighton Law Review, Vol. 43, No. 3, pp. 737-744. “Tax governance” (including tax avoidance policies) emerges as part of corporate governance or corporate responsibility agenda (*Taxing Issues. Responsible Business and Tax*, SustainAbility Limited 2006, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sustainability_taxing_issues.pdf).

⁷⁸ Cf. B. Sage-Fuller, F. Prinz zur Lippe, *Abuse of tax law as language of morality of modern times*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2156223.

⁷⁹ For an overview of the positions taken in the debate in the British press see, e.g.: *Tax Avoidance is Morally Wrong*, September 2012, http://www.debatingmatters.com/documents/DM_TopicGuidesTaxAvoidance.pdf.

⁸⁰ Cf. “Community law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends” (case C-255/02 *Halifax and Others* [2006] ECR I-1609, paragraph 68; Joined Cases C-439/04 and C-440/04 *Kittel* [2006] ECR I-6161, paragraph 54).

⁸¹ Among the proponents of moral intuitionism one could mention G.E. Moore, H.P. Prichard or H. Elzenberg.

Summing up, it is justified to assume tentatively that tax avoidance as a practice poses a moral problem. The rest of this paper is an attempt to tackle it.

2. TAX AVOIDANCE – A DEFINITION

The concept of tax avoidance is somewhat elusive. Whereas some tax structures indisputably fall into the category of “tax avoidance”, there are borderline cases located in the grey area of what is debatable and unsure. It is claimed that to make anti-avoidance legal measures effective, they should be shaped with a measure of vagueness, resulting in an uncertain or not fully determinate *ex ante* field of their application⁸². Delineating tax avoidance is often a judgmental issue, and the judgment is made on the case-by-case basis. This lack of complete precision is not attributable only to practical difficulties in applying the concept (or legal provisions which express it); it concerns the concept itself.

The characteristics of tax avoidance, as from the perspective of various tax jurisdictions, whilst displaying Wittgensteinian “family resemblance” to some extent diverge. No one and simple definition of the phenomenon has been worked out at the European Union level⁸³ – the defining features of tax avoidance (resp. abuse of law etc.) differ depending on whether we examine the EU direct taxation directives⁸⁴, the ECJ’s judicial doctrine of preventing tax avoidance as an overriding reason in the public interest which may justify restrictions on fundamental freedoms⁸⁵

⁸² R. Prebble, J. Prebble, *Does the Use...*, pp. 41-42; J. Freedman, *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle*, (2004) 4 British Tax Review, pp. 345-347.

⁸³ The view that there is no uniform (“monolithic”) EU doctrine of prohibition of (tax) law abuse is persuasively advocated in: J. Englisch, *National measures to counter tax avoidance under the Merger Directive*, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 11/13, pp. 21-28. See also A. Zalański, *The principle of prevention of (Direct Tax) abuse: scope and legal nature: remarks on the 3M Italia case*, (2012) 9 European Taxation, pp. 449-452; M. Greggi, *Avoidance and abus de droit – The European Approach in Tax Law*, (2008) eJournal of Tax Research, vol. 6, no. 1, pp. 23-44. For the up-to-date discussion of tax avoidance in the European tax law context see: D. Weber, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ*, Part 1 and 2, (2013) 6 and 7 European Taxation, pp. 251-264 and 329-340.

⁸⁴ Applying national anti-abuse measures to the effect of withdrawing the benefits of respective directives is allowed by: Article 15 of Council Directive 2009/133/EC (OJ L 310, 25.11.2009, p. 34), Article 1.4 of Council Directive 2011/96/EU (OJ L 345, 29.12.2011, p. 8) and Article 5 of Council Directive 2003/49/EC (OJ L 157, 26.6.2003, p. 49) – formulations differ between the directives. The minimum anti-avoidance rule is currently included in Article 1.2-3 of Council Directive 2011/96/EU (as amended by Council Directive (EU) 2015/121 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 21, 28.1.2015, p. 1).

⁸⁵ See e.g.: ECJ rulings in cases C-446/03 *Marks & Spencer* [2005] ECR I-10837; C-196/04 *Cadbury Schweppes* [2006] ECR I-7995; C-282/12 *Itelcar and Fazenda Pública* [2013] ECR I-0000; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries”, 10.12.2007, COM(2007) 785 final, available at <http://eur-lex.europa.eu>.

or the ECJ's judicial doctrine of the principle prohibiting abusive practices as applied in the field of indirect taxation⁸⁶.

It is a platitude to say nowadays that the distinction between tax avoidance and tax planning (tax mitigation, legitimate tax arbitrage, etc.⁸⁷) is blurred. What is less frequently observed but equally justified as a claim, this observation holds true also for the demarcation line between tax avoidance and tax evasion⁸⁸. Illegality, typically quoted as a feature possessed by the latter but not the former, is inadequate as a distinguishing criterion, for where there are anti-avoidance legal provisions in force, tax avoidance is, literally speaking, against the law, and can trigger adverse legal consequences for a committer, extending to civil (administrative) penalties. More promising is pointing to the aspect of non-disclosure or misrepresentation, present in tax evasion but not in tax avoidance; however, it does not work smoothly as well since also tax avoiders are “economical with the truth”⁸⁹, e.g. often not revealing the scheme in its entirety, but only piecemeal and only to the extent explicitly required by the legislation⁹⁰.

Still, despite all apparent similarities between them, tax avoidance in fact has its specificity and should not be conflated with tax planning or tax evasion. The state of confusion necessitates terminological clarification. For the purposes of this paper „tax avoidance” will be taken to mean any course of action of a taxpayer fulfilling jointly two conditions: i) based on literal reading of tax laws but contrary to their „spirit” and ii) enabling a taxpayer to derive tax benefits.

The first condition is crucial for the considerations which follow. According to the dictum of Paulus: “contravenes the law whoever does what the law forbids, but acts fraudulently who without infringing the wording of the law, circumvents its sense” (“[c]ontra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero qui, salvis verbis legis, sententiam ejus circumvenit”)⁹¹.

It is commonly observed that tax avoidance capitalizes on the incongruence between the language of the law and its purpose⁹². This feature is reflected in one way or another in many statements made by

⁸⁶ See ECJ rulings e.g. in cases: C-255/02 *Halifax and Others* [2006] ECR I-1609; C-162/07 *Amplificientifica and Amplifin* [2008] ECR I-4019; C-103/09 *Weald Leasing* [2010] ECR I-13589 or C-653/11 *Paul Newey* [2013] I-0000.

⁸⁷ I do not elaborate on or catalogue purely linguistic variety of terms denoting tax avoidance which in practice adds to the confusion (e.g. compare English “tax avoidance” with French “*évasion fiscale*”).

⁸⁸ Cf. P. Baker, *Tax avoidance, tax evasion & tax mitigation*, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf; W.B. Barker, *The Ideology of Tax Avoidance*, (2009) 40 *Loyola University Chicago Law Journal*, p. 240.

⁸⁹ J. Freedman, *Defining Taxpayer...*, p. 349.

⁹⁰ That is why in counteracting tax avoidance much stress is put on building relationship of trust by “full and contemporaneous disclosure” of taxpayer’s tax arrangements. See e.g. J. Freedman, G. Loomer, J. Vella, *Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC*, in: J. Freedman (ed.), *Beyond Boundaries...*, pp. 81-100. Consented transparency of tax affairs is considered a token of good will; other examples are the Netherlands and Australia.

⁹¹ *Corpus iuris civilis*, Dig. 1.3.29. The Roman *fraus legis* concept originally concerned civil law only.

⁹² President F.D. Roosevelt put it in his address to Congress as follows: “All [methods of avoidance] are alike in that they are definitely contrary to the spirit of the law. (...)” (I cite after W.B. Barker, *The Ideology...*, p. 232). See also, e.g., the ECJ hallmark ruling in C-110/99 *Emsland-Stärke* case, [2000] ECR I-11569, paragraph 52: “[a] finding of an abuse requires, first, a combination of objective circumstances in which, despite

policy makers and many legal definitions adopted by tax legislators. To take an example: “Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning” commends that the General Anti-Abuse Rule (GAAR) be introduced into the national laws of the Member States. It draws on the previous ECJ jurisprudence. The GAAR is to apply where an artificial arrangement or an artificial series of arrangements is put into place “for the essential purpose of avoiding taxation” (point 4.2.). It is then explained that “the purpose of a arrangement or series of arrangements consists in avoiding taxation where, regardless of any subjective intentions of the taxpayer, it defeats the object, spirit and purpose of the tax provisions that would otherwise apply” (point 4.5.). “Object, spirit and purpose” of the legal provision – it is what tax avoidance disregards and contravenes. It is a feature central to the concept of tax avoidance⁹³.

Tax avoidance is about the clash between the literal meaning of tax provisions and their purpose: it is an exploitation of the former to the detriment of the latter. Consequently, in order to counter tax avoidance first legal interpretation is employed⁹⁴. There are, however, inherent limits to what can still be called interpretation – how much purpose can be inferred from laws⁹⁵. Even though the boundaries are set differently in different legal cultures, demarcation line is always there. Where interpretation is pushed to its limits and becomes impotent, the need for distinct legal basis arises and the statutory GAARs or judge-made anti-abuse doctrines emerge⁹⁶. Nevertheless, their mechanism is still such that they target tax avoidance schemes from the perspective of the purpose („spirit”) of tax laws; in this aspect purposive interpretation and anti-abuse measures meet.

The second indispensable element characteristic of tax avoidance (but this time not as an exclusionary condition, distinctive for tax avoidance) is that through engineering tax affairs it enables a taxpayer to derive tax benefits. “Tax benefits” encompass all consequences advantageous for a taxpayer. Tax avoidance allows to directly or indirectly lessen the tax burden of an entity or a person engaged in it, usually by deferring⁹⁷, reducing or eliminating tax liability⁹⁸.

formal observance of the conditions laid down by the Community rules, the purpose of those rules has not been achieved”.

⁹³ IRC vs. Willoughby case [1997], STC 995, pp. 1003-1004, Lord Nolan: tax avoidance is “a course of action designed to conflict with or defeat the evident intention of Parliament“. It is most clearly seen in the ECJ jurisprudence in the field of VAT where a defining feature of an abusive transaction is that it results in the accrual of a tax advantage the grant of which is contrary to the purpose of the VAT directive. See *Halifax and Others*, paragraph 74, followed by, e.g., C-525/06 *Part Service* [2008] ECR I-00897 paragraph 42; *Weald Leasing*, paragraphs 29 and 32-45.

⁹⁴ V.L. Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European Anti-Avoidance Rules?*, (2005) 12 *Intertax*, p. 566: “[p]urposive interpretation is then the main instrument to re-characterize abusive transactions”.

⁹⁵ In this connection see an interesting discussion in: W. Schön, *Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany*, in: J. Freedman (ed.), *Beyond Boundaries...*, pp. 47-55.

⁹⁶ J. Englisch, *National measures...*, p. 11-12. This is not to say that with the introduction of the GAARs (or any other legal measures) all cases of tax avoidance are surely dealt with by the law.

⁹⁷ It is not contrary to the ECJ’s position in *Weald Leasing*, paragraphs 31-45 (discussed in D. Weber, *Abuse of Law...*, Part 1, p. 254). The ECJ does not deny that a deferral of tax is a tax advantage, it only claims that it is not contrary to the purpose of the VAT Directive.

The definition determines or elucidates⁹⁹ in what tax avoidance is similar to tax evasion and tax planning and in what they differ. They have in common that they all allow to derive tax benefits. However, tax avoidance is contrary to the spirit of tax laws and not to their letter, tax evasion is contrary to the letter of tax laws and not (only) to their spirit, and tax planning is contrary neither to the letter nor to the spirit¹⁰⁰. They are *conceptually* distinct, despite the fact that *practically*, classifying the taxpayer's conduct may still pose difficulties.

Two explanatory remarks are in place. First, it is noticeable that the definition does not indicate „artificiality” amongst the characteristics of tax avoidance: it being unnatural, abnormal, contrived, inappropriate for attaining business or economic objective sought, circular, etc. (consider “wholly artificial arrangement” – the fact that it does not reflect economic reality – as an essential feature of tax avoidance in the ECJ's jurisprudence). The reason is that, as it seems, mentioning this feature as an independent one would be superfluous, since it is already implicitly captured within the first condition. The conclusion that a tax scheme is artificial stems from the observation of incongruity or mismatch between the purpose of tax law provisions which are exploited and economic substance of the challenged scheme. Hence the „artificiality” feature is basically the same as the feature of contravening the „spirit of the law” – only viewed from different perspective, where the point of departure is not the provision of law but the operation under scrutiny¹⁰¹.

Second, the definition does not mention any subjective criteria: it does not point to any motivational, psychological grounds of the taxpayer's decision: his „intention”. I side with those who exclude such criteria from *legal* definition of tax avoidance¹⁰², yet for *moral* evaluation of tax avoidance they are essential. I believe that we can be held morally accountable only if we deliberately (intentionally) enter the tax avoidance scheme: only where we *will* to engage in an action showing characteristics delineated above. The reason why subjective criteria are not mentioned is therefore not that their fulfillment is unnecessary; it is rather that they are uncharacteristic of tax avoidance. Any moral evaluation presupposes an agent having certain attitude towards an act he commits. Hence this attitudinal factor is not a prerequisite of tax avoidance as such but rather a condition allowing for moral assessment of it, as of any other human act subjected to such an assessment.

Whereas the definition thus proposed is certainly not criticism-proof (such an immunity seems unachievable for a definition of tax avoidance), it seems to encapsulate well enough the gist of the analyzed phenomenon.

⁹⁸ Tax relief might consist also in alleviating administrative burdens resulting from tax laws; a possibility which is rather theoretical, however. “Tax” should be understood as covering tax *sensu stricto* and other liabilities payable under tax laws (such as interest).

⁹⁹ Depending on whether the definition is taken to *shape* the concept of tax avoidance or just *report* or *express* it.

¹⁰⁰ Though it may be that tax planning is not *in line* with the spirit – but is rather neutral to it.

¹⁰¹ The underlying assumption (which I happily embrace) is that general inclination in tax law is to link tax implications with economic/commercial reality (in spite of the actual operations being inevitably shrouded in civil and commercial law forms).

¹⁰² Needless to add, it is a vigorously debated issue, also in the context of the EU tax law.

In what follows I will call „a tax avoider” a person engaged in tax avoidance (also when acting on behalf or in the interest of a corporate entity).

3. THE MATRIX OF JUSTIFICATION STRATEGIES

If we consider a “moral justification strategy” to be a complete, self-conscious and internally structured intellectual effort to justify a moral claim, potentially, building various strategies can be attempted with the aim to justify answers to the question posed in the title.

A grain of meta-ethical reflection is called for to classify such strategies. *A priori* there are at least two criteria in which justification strategies can differ. The employment of these criteria leads to the elaboration of matrix of strategies available. In other words, the distinctions between justification strategies are predicated upon two dimensions with reference to which every strategy is to be defined and located.

According to the first criterion the strategies can vary as to their scope. One can distinguish a global and a local (targeted) strategy. A global strategy purports to answer the discussed question treating it as derivative or secondary to the (more) general issue(s) of morality of taxation – and the moral assessment of possible attitudes of a legislator or a taxpayer¹⁰³. The question is addressed based on more general considerations. A local strategy, on the other hand, is aimed at answering the question in its own right – in a way not (or not necessarily) preceded by and independent of any generalized, far-reaching analysis.

The second point of comparison is the object and procedure of moral judgment. An extrinsic strategy makes an assessment of moral character of an act on the basis of what is external to this act. The most wide-spread examples of extrinsic strategies are provided by the consequentialist-type positions, deriving ethical claims concerning morality from the consequences brought about by an examined act (clearly, such implications lie „outside” the act itself). As opposed to an extrinsic one, an intrinsic strategy judges an action based on its own characteristics, its own „nature” or „course”. Theoretically, there are four positions in the matrix of strategies dictated by the above criteria: global extrinsic, global intrinsic, local extrinsic or local intrinsic.

¹⁰³ What is, somewhat simplifying, presented here as a dichotomy between „general” and „local” in fact admits of degrees. Namely, the question of morality of tax avoidance can be referred to or answered within the more or less general framework.

4. WHY DO GLOBAL AND EXTRINSIC SOLUTIONS FAIL?

It seems that there is a tendency to adopt, in order to deal with the question of (im)morality of tax avoidance, strategies of the global and extrinsic type. They are global in that they treat this very question as secondary to the general one(s), such as: what is the justification of taxation, what is the “fair share” a taxpayer should contribute, whether he is entitled to any “pre-taxed income”, what is the adequate distribution of tax burden, whether taxpayers have a right to save on taxes, etc. At the same time they are usually extrinsic as focused on the consequences of tax avoidance, in particular on the reducing of the tax burden for a taxpayer and the corresponding diminution of the tax revenue for a state, and not analyzing the characteristics of an action itself.

I argue that the theoretical inclination thus exhibited is for the time being unpromising and hence – misplaced. First and foremost reason for it is that global strategies require and assume elaboration of a satisfactory position on relationships holding between a state, a citizen and ownership. By a „satisfactory position” I mean not any theory or ramification of beliefs concerning interrelation between them, but one capable of gaining universal consent or being rationally debatable. Put another way: for a global strategy to prosper it is not enough to engender a theory; what is needed is a theory which has a good chance to prevail over its competitors.

Nowadays the problem is not that we do not have anything to choose from but that we have too much of it – a number of theories placed painfully at odds one with another. We have several competing pictures of interrelations between a state and a citizen over property and taxation. With no pretence to completeness and not attempting their thorough examination, the following models can immediately be mentioned¹⁰⁴:

- “liberal” or “taxpayer’s rights model”: of property rights as natural, antecedent to state and law (and tax); this is where we shall put classical position of J. Locke, the Duke of Westminster case „pro-taxpayer literalism”¹⁰⁵; “demonization of taxes”¹⁰⁶, “fiscally least burdened” route and manager’s duty to minimize tax liabilities¹⁰⁷ attitudes etc.;

¹⁰⁴ Cf. “models” mentioned in: R.V. Bottomly, *Observations on the Question of Morality of Taxation* (May 2008), SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1285382>.

¹⁰⁵ V.L. Almendral, *Tax Avoidance...*, p. 562. *Commissioner of Inland Revenue vs. Duke of Westminster* [1936] AC 1, pp. 19-20, Lord Tomlin: “Every man is entitled, if he can, to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax”. The “rights” idiom is palpable here.

¹⁰⁶ S.P. Green, *What is Wrong...*, p. 14.

¹⁰⁷ About tax avoidance as founded on liberal rights ideology and undermining fair and equitable taxation based on ability to pay see: W.B. Barker, *The Ideology...*, pp. 229-252.

- “state-ownership model”: of property rights as conventional, concomitant and defined by the state and law (and co-defined by tax law); this is the area where L. Murphy’s and T. Nagel’s¹⁰⁸ and (arguably) T. Hobbes positions can be located;
- “common good”, “solidarity” or “communitarian model”: of property rights as secondary to the pursuit of the common good and virtues; in this compartment we can find e.g. the social doctrine of the Catholic Church, and more generally, virtue ethics (the patron of which is Aristotle¹⁰⁹).

The underpinnings of taxation are the topic of widespread moral disagreement. To claim that the fact of us being unable to reach consensus is an entirely casual circumstance which any day may cease to exist and give ground to the agreement, however tempting as it may be, is not a viable option. As Alasdair MacIntyre argues convincingly¹¹⁰, in the contemporary world (of thought and of action) we face the reality of incommensurable ethical and political discourses. It seems that we do not have at hand proper tools enabling us to decide which of our moral theories objectively, *sub specie aeternitatis*, deserves to be adopted. Similarly, as things are now, we do not have argumentative instruments equipping us to debate over the contentious issues and convince others. We dwell in isolated moral and ethical worlds.

That is why the high-level, global ethical debate concerning taxation runs the risk of being inconclusive. This is not to say that these difficulties are certain to subsist and that they cannot be finally surmounted. Far from it; we can or should believe in the final attainment of common ground of ethical convictions – although purely intellectual effort may prove a scarce resource if it is not rooted in *praxis* (a real „conversion” is needed, we should devote ourselves to proper practice)¹¹¹. In any case, it is a process which takes time. What shall we do meanwhile to overcome the deadlock? Temporarily, a local, modest or targeted strategy – the opposite of the generalized one – may offer better chance to succeed. Practically, it is not prudent to make the answer to the question of morality of tax avoidance dependent on the exposition of a global theory, whenever a humble argument is available, better tailored to the question and more closely matching its content.

The above concerned the „globality” as a feature of justification strategies. Let me now comment shortly on their „extrinsic” character. This feature is likely to produce the undesirable effect of tax avoidance being conflated either with tax evasion or with tax planning (or both). If tax avoidance is subjected to moral assessment not as such, i.e. in a way doing justice to its own

¹⁰⁸ L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Ownership* (Oxford University Press, Oxford 2002). See also Z.M. Prebble, J. Prebble, *The Morality...*, pp. 719-722.

¹⁰⁹ For interesting remarks, though not comprehensive for the subject, see R. Happé, *Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share*, in: J. Freedman (ed.), *Beyond Boundaries...*, esp. pp. 172-174.

¹¹⁰ A. MacIntyre, *After Virtue* (University of Notre Dame Press, Notre Dame 1984).

¹¹¹ We may consider our “Tower of Babel”: the fact that we use discordant moral idioms to address the issues of morality of taxation, as an indication of the liberal, Lockean paradigm being in crisis. This is how, I believe, it is; however, the discussion of this problem exceeds the interests of this paper.

characteristics, but rather from the perspective of practical consequences it brings about, its particularity as a position within the spectrum of possible attitudes towards tax liability is often obscured or altogether lost from sight.

The consequences of tax avoidance lie principally¹¹² in diminishing tax revenues of a state, whereby (some say) the latter is incapacitated in pursuing its social agenda, and are unspecific to tax avoidance – they are triggered also by tax mitigation or tax evasion. Reasoning further along the same lines, the sheer fact of causing the decrease in revenues is either evaluated as morally right or morally wrong, depending on the orientation of the strategy, i.e. its „vector”: whether, absent an explicit legal prohibition, a citizen is taken to be entitled to – to have the right to – make happen such a reduction or not. In either case the tax avoidance is on an equal footing with tax evasion or tax planning, and thus its peculiarity is forfeited. To take another example: in the perception of economists tax avoidance blends with tax evasion and tax planning – they all cause deadweight losses¹¹³. If we were to base an ethical position on this finding, the emphasis on the economic impact of tax avoidance would clearly make the approach extrinsic – and would lead to ignoring the distinctiveness of this phenomenon.

This result should be considered unfortunate. As already noted, intuitively, tax avoidance has its specificity which should not be overlooked, and this is what occurs if it is treated as boiling down to tax planning or tax evasion.

This is not to claim that a valid moral judgment concerning tax avoidance cannot be based on the characteristics it shares with tax evasion¹¹⁴. It is argued, however, that besides those shared features, tax avoidance displays its unique attributes, and that the moral assessment of it should be based (also) on them, in order to take full account of the nature of this phenomenon.

5. KANTIAN ARGUMENT AS AN INTERIM SOLUTION

As an interim solution, I advocate a local and intrinsic strategy: an argument focused on inherent features of tax avoidance. I argue that such an argument can be constructed within the setting

¹¹² There are more negative consequences of tax avoidance than this one. I focus on the most obvious one for simplicity, but in order to allow for the possibility that for some other consequences (and extrinsic strategies) the conflation with tax evasion/tax planning does not happen, I qualify my position as indicating a tendency and not an absolute conceptual necessity.

¹¹³ M. Brooks, J. Head, *Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice*, in: G.S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD Publications, Amsterdam 1997), pp. 53-91.

¹¹⁴ There are grounds for moral disapproval of tax avoidance also where the focus is on similarity between tax evasion and tax avoidance, and not on differences between them. The point that there is no factual difference between avoidance and evasion, only a legal difference, was elaborated in: Z.M. Prebble, J. Prebble, *The Morality...*. The argument has been concluded with the statement that “[i]f tax avoidance is factually almost indistinguishable from tax evasion, and if despite being a legal construct tax evasion is in a deep sense immoral, then tax avoidance is similarly immoral” (p. 737).

of Immanuel Kant's categorical imperative. It enables to make a case against tax avoidance as morally wrong.

Kant's moral principle – the Formula of Universal Law (first formulation) is famously worded as follows: “[a]ct only in accordance with that maxim through which you can at the same time will that it become a universal law”¹¹⁵. The categorical imperative essentially demands that the agent's rule of behavior (maxim) be such that it could be universalized without contradiction (or, as a matter of fact, any other offence to reason).

The view I assert is that a tax avoider's maxim is not compliant with the Kantian test – a tax avoider contradicts himself¹¹⁶. The argument is developed as follows.

5a. Operativeness of law

As noted above (point 2. *supra*), one of the defining feature of tax avoidance is that it follows the letter of the law and not its spirit. However, literal reading of law can be effected only locally, in a small scale, in a restricted area. Law as a system could not subsist if read literally.

Any understanding of a linguistic expression presupposes that it is a meaningful utterance. Letters are mute as a stone, they are literally “dead-letter”, without the meaning attached to them they are voiceless signs on the paper or screen. To ascribe the meaning to law is to infuse sense into it – to make it intelligible or rational. Furthermore, the interpretation of law or understanding it¹¹⁷ is not performed through taking its provisions one by one, individually or in isolation, as detached from the entire structure of it. Law is a systematic and purposive enterprise, penetrated by guiding lines of principles, goals, purposes, rationale, overarching policies. All this in combination can be called the “spirit” of the law; in other words, its internal rationality, *ratio legis*.

It is the very essence of law. I go as far as to claim that law not only practically, but also conceptually cannot exist without the spirit. It cannot be conceived of as deprived of internal rationality. It is essential for law that it can be understood, and it can be understood only thanks to its spirit.

¹¹⁵ I. Kant, *Groundwork of the Metaphysics of Morals*. Revised Edition (Cambridge University Press, Cambridge 2012), 4.421. Its variant is the Formula of the Law of Nature: “So act, as if the maxim of your action were to become by your will a *universal law of nature*”. I do not analyze various formulations of Kant's categorical imperative as it is needless for the purposes of this paper. Cf. A.W. Wood, *Kant's Formulations of the Moral Law*, in: G. Bird (ed.), *A Companion to Kant* (Blackwell Publishing, Oxford 2010), p. 291.

¹¹⁶ Kant's sympathizers find themselves in difficulty trying to find out fully convincing cases of wrongdoings which fall foul of Kant's imperative and to demonstrate that the imperative(s) provide(s) workable standards of right and wrong. Some far-stretched examples are developed. The position I defend provides quite nicely cut example of a maxim actually followed in real life situations, raising ethical doubts – and failing the Kantian test.

¹¹⁷ I will not elaborate on the alleged dichotomy between understanding law and interpreting it, which legal theorists anchor in Wittgenstein's remarks on “blind” rule following – cf. L. Wittgenstein, *Philosophical Investigations* (Blackwell Publishing, Oxford 1986), § 201. In what follows I will use interchangeably the terms: “interpretation”, “reading” and “understanding” (with reference to law), so that not to unnecessarily complicate matters.

And it is exactly this ideal that a tax avoider betrays or violates. Yet he cannot do it consistently. A tax avoider at the same time makes use of law – with its indispensable, inescapable internal rationality, its spirit – and uses it in a way violating its essence. He assumes the existence of law but acts in a way which if universally adopted, would make law dysfunctional or nonexistent. This is how he contradicts himself.

It entails that his rule of behaviour, his maxim in Kantian terms, could not be generalized without contradiction, as it is required by Kant's imperative. Law without spirit would collapse as inoperative, i.e. not able to be anyhow utilized or followed by humans. This duality (or hypocrisy, if you prefer) is the reason why tax avoidance is called "abuse of (tax) law" – a tax avoider uses law but with distortion.

Detrimental effects of tax avoidance on structure of law often observed are manifold: it is harmful to the functioning of the EU internal market, distorts the allocation of the tax burden among the citizens, threatens the balanced allocation of taxing powers between the states, undermines public confidence, spurs inequality, etc. It is a matter of course that all these kinds of damages can happen in the wake of tax avoidance. However, here we do not direct our attention to such consequences of tax avoidance – to the damages it causes – but to the act itself. It is this act as such that cannot stand the test of rationality, which automatically disqualifies it morally.

In the application of Kant's doctrine here proposed one can easily recognize its usual corollaries. First, the discussed account displays the egalitarian aspect. The fact that it is rationally excluded (or contradictory) to universalize the tax avoidance maxim translates itself into a tax avoider putting himself in a privileged position. Tax avoider makes an exception for himself and refuses to acknowledge an equal standing of other addressees of law¹¹⁸. He does it not only in a trivial sense: that he would probably deny others the benefits of using the loophole or inaccuracy in the legal text he himself exploits (for a set of purely practical reasons, e.g. the popularity of a tax avoidance scheme usually makes tax administration not only aware of it but also more determined to oppose it). More importantly, he denies others the possibility of reading law literally as their personal interests commands it – the option of doing what he does. Again, he cannot consent to it because allowing this would be tantamount to the annihilation of law – while in truth he makes use of it. Tax avoidance is parasitic on others' understanding law as a purposive whole.

This corollary is particularly interesting because of equality concerns which are omnipresent in the contemporary political thought¹¹⁹ and theoretical accounts of legal discourse. This is what "universalizability" or "generalizability" principle – the examples of which are supplied by e.g.,

¹¹⁸ „If we now attend to ourselves in every transgression of a duty, we find that we actually do not will that our maxim should become a universal law (...), but that its opposite should rather generally remain a law; we just take the liberty of making an *exception* to it for ourselves (...)" (I. Kant, Groundwork..., 4.424).

¹¹⁹ E.g., J. Rawls, A Theory of Justice (Harvard University Press, Harvard 1971).

R.M. Hare, J. Habermas, Ch. Perelman or R. Alexy¹²⁰ – aims at. “The principle of universalizability underlies the principle of formal justice. The principle of formal rule demands the observance of ‘a rule which lays down the obligation to treat in a certain way all persons who belong to a given category’” (the nested citation is from Ch. Perelman)¹²¹. As L. Morawski put it, the principle of universalizability is traceable to the generality of law: “to give up this principle would entail abandoning law as a set of general rules, and not individual privileges”¹²². The fact that the tax avoider’s maxim falls foul of the equality ideal is not coincidental. Law rationality has to do with its generality: the “deep structure” of law, its logic cannot manifest itself only in one and single case, for rationality assumes rule-following. Rule-following in turn cannot happen on one occurrence only, but it presupposes consistency in application. Generality is inherent in formal justice but rationality as well: these concepts are closely related.

Second, it is interesting to note that tax avoidance as a practice does not fulfill the requirement of the Kantian categorical imperative also in its second formulation, as the Formula of Humanity as End in Itself: “[s]o act that you use humanity, in your own person as well as in the person of any other, always at the same time as an end, never merely as a means”¹²³. As J. Waldron points out, “law has a dignitarian aspect: it conceives of the people who live under it as bearers of reason and intelligence”¹²⁴. This feature of law comes down to treating law as a structure that makes intellectual sense – is intelligible, meaning: organized by the internal logic. It is only upon such understanding of law that its addressees can be treated as intelligent and moral agents, i.e. as able to make autonomous choices, to grasp and follow legal rules. If legal rules are unintelligible, they (by definition) cannot be understood and consequently, they cannot be willingly, voluntarily followed but are inexorably imposed by the ruler’s whim and by force¹²⁵.

A tax avoider prefers to read law as fragmented and void of the „spirit”. This implies that he withdraws the above mentioned dignitarian aspect from the idea of law.

Within the same line of reasoning it can also be claimed that a tax avoider disrespects the dignity of all those engaged in the lawmaking process. He approaches the outcome of their efforts as scarce

¹²⁰ For R. Alexy it is articulated as the rule of self-consistency of the speaker: “1.3’ Every speaker may assert only those value statements or judgments of obligation in a given case which he or she is willing to assert in the same terms for every case which resembles the given case in all relevant respects”, among the Basic Rules of the “Rules and forms of general practical discourse”; R. Alexy, *A Theory of Legal Argumentation. The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification* (Oxford University Press, Oxford 2010), p. 290 and *passim*.

¹²¹ R. Alexy, *A Theory of Legal...*, p. 222.

¹²² L. Morawski, *Precedens a wykładnia*, (1996) 10 Państwo i Prawo, p. 4.

¹²³ I. Kant, *Groundwork...*, 4.429.

¹²⁴ J. Waldron, *The Rule of Law and the Importance of Procedure*, Public Law & Legal Theory Research Paper Series, Working Paper No. 10-73, October 2010, p. 17.

¹²⁵ More precisely, they could be followed on the basis of animal-like, unconscious behavioral conditioning – but it seems inconsistent with the dignity of an agent. And should they be still called “rules” at all?

in rationality, as if it was an “un-human” or “dehumanized” enterprise. For everything which is human is not without rationality.

5b. Standard use of civil and company law

As a matter of fact, it is not an independent argument in its own right but rather a certain clarification or exposition of the general point made above, carried out by showing its specific application.

A tax avoider makes standard use of commercial and (or) civil law. These branches of law happen to be those *par excellence* “rational”, in the sense of being pervaded by the spirit which is quite easily identifiable and fundamental for their understanding by the addressees. Whereas it is (rightly or wrongly) claimed that in tax law – construed in a way mirroring criminal law with its *nullum crimen sine lege* adage – letter of the law plays the crucial role and should not be transgressed (which is pronounced in the similarly phrased dictum: *nullum tributum sine lege*), it seems uncontroversial and commonplace that the case of private law branches is different. Their general principles constituting the intelligible structure are potent enough to remedy the lacunae and impreciseness of any particular rule-giving provision. This is considered as a normal practice, and this attitude allows commercial and civil law provisions to be articulated in a relatively (as compared to tax law) simple, general, broad-lined way: it is known to the legislator upfront that any residual vagueness can quite easily be rectified in practice by making reference to the principles.

How should we then understand the statement that a tax avoider uses commercial and civil law in a standard way? He uses them as the rest of their users do, hence in a way respecting the above features.

In this context, and anticipating a possible objection, it should be reminded that tax avoidance operations differ from (strictly speaking) sham transactions precisely in this regard: they are genuine in that they employ legal forms canonically and correctly. It is in fact the feature on which their success or effectiveness depends. Otherwise, i.e. should they consist in operations defective in the aspect of their legal form (e.g. simulated or fictitious), tax avoidance would not get off the ground. The operations would be immediately discarded as invalid or not having any legal effect and therefore tax implications sought by a tax avoider would never ensue. Such a case would be pretty straightforward, while tax avoidance contrivance involves using commercial and civil law “by the book” – it is one of the reasons why it is difficult to tackle.

To sum up, a tax avoider, while reading the law (here represented by commercial and civil law) as pervaded by the spirit, makes exception only for tax law. In this area he adheres to the *verbatim* reading of legal provisions, deliberately overlooking their spirit. This is how he falls into incoherence, equivalent to immorality.

5c. Financing law

Finally, for the sake of completeness I wish to account for what I consider the weakest, least convincing facet of the Kantian argument here proposed. Its weakness lies in that unfortunately, it does not distinguish between tax avoidance and other ways of reducing tax burdens, including tax mitigation and tax evasion – it attacks all these phenomena indiscriminately.

Law would not subsist if tax avoidance became universal also for practical, resp. empirical reasons. Law is a social, real-world, institutional undertaking. As such, it needs constant, stable and quite substantial financing to support its functioning. The main source of such financing is state taxation.

The point is that once tax avoidance were universalized (perpetrated by all), it would deprive the state budget of any revenues which could be used to finance law as a structure made of institutions. This cannot be rationally wished for by tax avoiders because they use law to carry out their business. This is how the contradiction pops out.

This line of argumentation has already been briefly sketched by Z.M. Prebble and J. Prebble. “The argument from Kant’s categorical imperative would proceed similarly to the point (...) that tax avoidance is a deadweight loss to the economy and that for individual taxpayers to achieve gains through avoidance it is necessary that only a minority of taxpayers should engage in this behaviour”¹²⁶. Tax avoidance is – again – parasitic, this time on the „normal”, standard practice of paying taxes and feeding the state budget.

6. A SELECTION OF COUNTERARGUMENTS

At this final stage I wish to discuss a selection of possible objections to the position taken in this paper.

6a. Spirit of the law?

It can be argued that the thesis which I subscribe to assumes that the “spirit of the law” exists and that it can be identified – and this is unwarranted.

I do not think that it can be claimed with any measure of plausibility that law is absolutely and hygienically without spirit, purpose, internal logic, “deep structure”, underlying rationale, etc. Thus the first prong of the argument may be forthwith done away with. I should rather address the claim

¹²⁶ Z.M. Prebble, J. Prebble, *The Morality...*, p. 726.

that in many practical cases no such purpose can be identified, and therefore no sense can be made of the allegations of tax avoidance.

It is true that contemporary law is often the bewildering patchwork result of prolific and chaotic legislation. Legislation process is a playing field of many conflicting interests and goals; the upshot of this process tends to be accidental, ambiguous as to its logic, hardly comprehensible. Tax legislation epitomizes complexity and impenetrability of the present-day law. It is particularly tortuous, displaying the unwanted “value-added” in comparison to the standard, easy-to-deal-with or accommodate, tolerable *quantum* of lack of clarity which any branch of law unavoidably embraces. Against this backdrop it is easy to imagine that the spirit of tax law may escape us.

To this I can respond, quite trivially, that whenever we are unable to ascertain the rationale of the given law obviously the proposed argument cannot thrive. It applies only if and where this exercise is doable. In the event of such inability we are not entitled to make moral claims about wrongfulness of a given structuring of operations; what is more, we cannot call it “tax avoidance” (in the light of definition here adopted). Yet it is equally true that we often pretend not to see the underlying rationale of tax laws. Do we really not know that general principle of income taxation is to get a hold of income in order to tax it, or that the idea behind double tax treaties is to avoid double taxation, and not to escape any taxation? This sort of very serviceable ignorance has hypocritical taint and is yet another aspect of the “culture of artificiality” we are plunged in, to use the expression of J. Freedman.

Moreover, it would be entirely wrong to draw a conclusion that since tax law is often obscure and over-complicated it is capable of functioning without spirit, on the basis of purely literal understanding. The difference between tax law and commercial law (and any other branch of law, for that matter) in the aspect of their complexity is one of degree, not of kind: the essence of law is the same across the board. The general claim that law cannot operate without internal rationality holds true also for tax law.

There is, however, a more pertinent problem which makes the exercise of ascertaining the spirit of the law more challenging than it may seem at the first glance. The issue is that we often have to deal not with one and single rationale (intention, purpose, etc.) but rather the entire array of them. Sometimes they seem to be ordered into a neat hierarchy, sometimes not and resemble rather the intertwined mesh of disorderly strands.

I leave aside for further analysis, not to be effectuated within the confined boundaries of this paper, the question of how to deal with possible clashes between different goals or objectives of law and to which of them we should give preference; yet I readily admit it may be problematic¹²⁷. It can be safely supposed already at this stage that the fact of rationale of law being debatable in many concrete,

¹²⁷ For a discussion of difficulties in ascertaining the “intention” of tax legislation, the significance of factual findings of the courts concerning composite pre-ordained series of transactions and the “zigzag” British jurisprudence see e.g.: J. Freedman, *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*, (2007) 123 Law Quarterly Review 123, pp. 52-90.

real-life cases is an important factor contributing to difficulties in discerning tax avoidance and tax mitigation (tax planning). It needs to be reminded that as opposed to tax avoidance, tax mitigation is not in contradiction with the rationale of law.

It may be as well a good place to explain that it is unnecessary (if not altogether inadequate) to put equation mark between what I call the “spirit of the law” and the intention of any empirical legislator, and in particular one of the Parliament (superseded or assisted by any other legislative agenda – the government, the ministers, the president etc.). The claim being made does not commit to accept intentionalism or originalism as a stance in the debate on what is the ultimate goal of the legal interpretation and the methods to attain this goal. On a purely linguistic level, conventionally, we are free to call the spirit of the law the intention of the Parliament, the legislative intent, as we often do. However – in a Kantian vein – I think that the “legislative intent” is only a transcendental idea which we use while interpreting law to which no empirical entity corresponds in reality. In its role as a transcendental, regulative idea it organizes and unifies our thinking, it is a *focus imaginarius* with reference to which we carry out our interpretative activities, our “guiding star”¹²⁸. The “legislative intent” is not discovered or reconstructed, it is constructed. More appropriately it should be called *ratio legis*, or as it is common in the Polish legal philosophy, the ideal or the presumption of a rational lawmaker¹²⁹ – not empirically observed but hypothesized.

6b. *Nullum tributum sine lege*

One could also make the objection referring to the textualist approach in tax law: claiming that in this area it is legitimate that the letter of the law prevails over its spirit, marking boundaries of what can be achieved with the aid of legal interpretation. As already mentioned, this idea is couched in the maxim *nullum tributum sine lege* (where the black letter of law is meant by *lex*).

Responding to this objection I would point to the difference between law and morality. As stated, morality fuels law, and in particular provides proper justificatory grounding for anti-avoidance measures, yet identity relation between them does not obtain. While it might be conceded that the literal meaning (or “ordinary meaning”) of tax law provisions sets the boundaries of their interpretation and cannot be overridden by purposive considerations¹³⁰, this concession does not have

¹²⁸ I borrow this pretty metaphor from Zygmunt Tobor – who maintains, however, that we can and should establish the legislator’s intent, conceived of empirically. See Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy* (Wolters Kluwer, Warszawa 2013).

¹²⁹ The expression: “the presumption of a rational interpreter” would be equally adequate.

¹³⁰ I concede it only for the purposes of the present discussion. I feel increasing doubts as to whether tax law can justifiably be compared to criminal law, and what follows, whether the same interpretative prohibitions and taboos should apply to both. Judges should rather strive to ensure “integrity” of tax law (in the Dworkinian sense) or take on “pragmatic tax analyst approach” – N. Brooks, *The Responsibility of Judges in Interpreting Tax Legislation*, in: G.S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD Publications, Amsterdam 1997), pp. 93-129. This does not remove from consideration legal certainty concerns, but lessens their impact.

any bearing on the moral standing of tax avoidance. Restrictions on methods of interpretation of tax law are safeguards: their function is to protect a taxpayer against arbitrariness of the state's agendas and officials. The same reasons are not relevant for morality, as it does not apply coercion. As a result, a moral duty may be more demanding and onerous than a legal obligation¹³¹.

To make the same point differently: it may well be that the spirit of the law cannot receive full articulation in the interpretation of tax laws. Words, or rather words together with interpretative embargos, curb meanings to be ascribed to legal provisions, confine the sphere of possible interpretation. Parenthetically, for precisely that reason we need the GAARs and similar legal instruments – in order to introduce into the legal system the mechanism enabling to counteract tax avoidance outside the circumference of what can be effected as the interpretation of an “abused” provision¹³². Had the legal interpretation been infinitely liberal, the GAARs would have been dispensable¹³³.

Be it as it may, we may still label as immoral what is legal, whereby we evaluate behaviour of a taxpayer using two distinct normative standards: one of law and the other of morality. Whether a taxpayer contravenes the law and effectively can be penalized is hardly relevant here; the fact that he contravenes the spirit of the law suffices to consider his position morally dubious.

6c. Theory-dependence

Finally I need to face up the challenge that my thesis is theory-dependent and well-fitted only for those already convinced. One could claim that it makes any sense only for those already sympathizing with the philosophy of Kant. Doesn't it mean that it has no more merit than global theories criticized above – that it is as hopelessly questionable as they are?

I believe that you do not have to be a follower of Kant to accept the argument. The framework of Kant's philosophy was put to work in order to articulate the argument. Even so, quintessentially this argument echoes and reproduces our intuition: that it is morally wrong to have manipulative attitude towards the others and their (speech) acts, including those constituting law (“pretend not

¹³¹ Z.M. Prebble, J. Prebble, *The Morality...* investigates this issue in depth.

¹³² More precisely, the choice of anti-abuse instruments is a matter of tax policy, and where the legal interpretation is not enough there is more to choose from than just a GAAR. The alternative is eliminating the loopholes through amendments to the laws or/and targeted anti-avoidance rules (the “TAARs”). The other problem is whether the GAAR should be constructed and construed as a rule or rather as a principle. J. Braithwaite argues convincingly that treating the GAAR as one of the “overarching principles” of the tax system is likely to bring about more certainty since “[a] smorgasbord culture of rules engenders a cat and mouse legal drafting culture – of loopholes closing and reopening by creative compliance” (J. Braithwaite, *Making Tax Law More Certain: A Theory*, (2003) 31 Australian Business Law Review 72, pp. ; Working Paper no. 44, December 2002, p. 6). A similar point is made in: D.A. Weisbach, *Formalism in the Tax Law*, (1999) 66 University of Chicago Law Review, pp. 860-886.

¹³³ It may appear that the GAARs are needed to introduce and legitimize “economic substance” considerations in adjudication process: J. Freedman, *Interpreting Tax Statutes...*, *passim*.

to understand” or “twist the words” where it gives benefits). More generally, it is morally wrong to take advantage of the rightful conduct of others, “exploit the system”, use the gamesmanship. As remarked by R. Prebble and J. Prebble, “tax avoidance exploits the formality of the law, and in doing so, exploits the values of the rule of law itself”¹³⁴. In that sense almost everyone of us is some of a Kantian, only not a conscious and consistent one. This does not necessarily sponsor the claim that the thought of Kant pervades our moral reflection, even though in its popularized form it is indisputably one the most prominent moral philosophies. It argues only that Kant gave theoretical underpinnings to certain shared intuitions. Incidentally, this is what Kant himself believed to have achieved. I also believe that when the global theory of taxation is accomplished (along with the practice matching it) it will be capable of accommodating the “humble” argument here outlined even if it does not draw on Kant’s philosophy.

Furthermore, the proposed argument seems to be effective in that it is phrased within the individualist, liberal tradition based on “rights”, it emanates from it – as the philosophy of Kant belongs to the core of this tradition. “Common good” thinkers presumably are more easily convinced that tax avoidance is morally wrong than “liberals”, who are wedded to the individual rights discourse. Therefore the fact that the argument is convincing more for the latter than for the former represents rather its merit than a weakness. Simplifying: we do not need this argument for communitarians, we need it for liberals – and they would be in difficulty trying to refute an argument developed out of Kantian themes.

7. CONCLUSION

Tax avoidance is a social phenomenon addressed primarily by legislation. Nonetheless its “legal” aspect does not waive interest in deliberating tax avoidance also from the moral perspective; quite the contrary, it should rather foster it. We do explore this perspective more and more frequently, as the phenomenon is a growing concern for today’s social world.

Strategies employed to deal with this issue vary according to the general/local and extrinsic/intrinsic criteria. As things are now, we find ourselves unprepared to address tax avoidance within any general framework of compelling persuasiveness. Analyzing tax avoidance extrinsically tends to overlook its specificity, as against and in comparison to tax evasion and/or tax mitigation. Hence, searching for a local and intrinsic strategy seems to be a prudent move.

The advocated solution, propounded as a provisional one, formally derives from Kant’s ethics, but its structure is a reflection of our everyday moral intuitions. One of the defining features of tax avoidance is that it contravenes the spirit of the law. Since the “spirit of the law” is a unifying and

¹³⁴ R. Prebble, J. Prebble, *Does the use...*, p. 45.

rationalizing force which makes the law operational, the maxim of a tax avoider cannot be generalized without contradiction. If not for any other reason, this is why it is immoral.

It is definitely not all which could and should be said on the vast topic of the alleged (im)morality of tax avoidance. It seems that we have still only begun this discussion, the subject of which is intimately related to so many other issues of our political morality.

SUMMARY

Why is Tax Avoidance (Im)moral? Ethics, Metaethics and Taxes

Tax avoidance is a serious problem of public finance and social life. Yet in the world of incommensurable ethical paradigms (A. MacIntyre) arguing that this practice is morally wrong is an uneasy task. The article attempts to develop such an argument.

Tax avoidance, as a course of action in line with the “letter” of the tax law but contrary to its “spirit”, fails the test of I. Kant’s categorical imperative. The “maxim of behaviour” of a tax avoider cannot be universalized without contradiction. He assumes the existence of law and uses it but acts in a way which if universally adopted, would make law dysfunctional and lead to its collapse. Law could not subsist as a system if read literally across the board. This is because its essential feature is intelligibility, which in turn is due to its “spirit” (ratio legis).

This line of reasoning is not without difficulties. However, it reflects a core moral intuition: that it is morally wrong to have manipulative attitude towards others and their speech acts, including those constituting the law. It is one of the reasons why “the avoidance of tax may be lawful, but it is not yet a virtue” (Lord Denning).

Key words: ethics in tax law, tax avoidance, tax avoidance morality, the Kantian Moral Argument in tax law

Słowa kluczowe: etyka w prawie podatkowym, unikanie opodatkowania, moralność unikania opodatkowania, Argument Moralny Kanta w prawie podatkowym

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO

FILIP ŚWITAŁA*

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	50
2. Zasada opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej wyłącznie w kraju siedziby przedsiębiorstwa (spółki).....	51
3. Źródła dochodu.....	56
4. Certyfikat rezydencji.....	57
5. Obejście umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.....	62
6. Charakter umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania.....	62
7. Wnioski.....	64

1. WSTĘP

W orzecznictwie NSA i sądów administracyjnych zarysowały się ostatnio dwie główne linie orzecznicze w sprawach podatku u źródła od usług reklamowych, doradczych, prawnych, marketingowych i podobnych świadczeń, zwanych „niematerialnymi”, wykonywanych przez zagraniczne osoby prawne poza terytorium Polski, ale na rzecz polskiego usługobiorcy. Zgodnie z pierwszą linią orzeczniczą o tym, czy należy pobierać podatek u źródła, decyduje to, czy usługobiorca - a zarazem płatnik - jest polskim rezydentem. W ramach tej linii orzeczniczej przyjmuje się, że „źródłem dochodów znajdującym się na terytorium Polski jest polski rezydent podatkowy

* Filip Światała, doradca podatkowy, Martini i Wspólnicy Sp. z o.o., e-mail: filip.switala@onet.eu.

wypłacający należności (wynagrodzenie)”¹³⁵. Druga linia orzecznicza wiąże obowiązek podatkowy ze skutkiem wykonania usługi. Jeżeli skutek ma miejsce w Polsce, to wówczas Polska ma prawo poboru podatku u źródła od tych usług. Zgodnie z tą linią „dochód jest osiągnięty na terytorium RP wtedy, gdy rezultat usługi w postaci powstania lub powiększenia przychodów następuje u usługodawcy na terytorium Polski”¹³⁶. Jak się wydaje obie tezy są nieprawidłowe, gdyż o opodatkowaniu usług decyduje miejsce siedziby podmiotu wykonującego usługi – zasada ta jest wyrażona w komentarzu do Modelu Konwencji OECD jako wspólna dla wszystkich państw członkowskich OECD, a więc i dla Polski.

2. ZASADA OPODATKOWANIA DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ WYŁĄCZNIE W KRAJU SIEDZIBY PRZEDSIĘBIORSTWA (SPÓŁKI)

W polskiej praktyce traktatowej dotyczącej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powszechnie akceptowane jest podejście wyrażone w art. 7 MK OECD¹³⁷, z którego wynika, że dochody osiągnięte przez przedsiębiorstwo jednego z umawiających się państw mogą być opodatkowane tylko w tym pierwszym państwie (państwie siedziby). Opodatkowanie w państwie drugim (państwie źródła) jest możliwe tylko wówczas, gdy to przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w drugim umawiającym się państwie przez położony tam zakład. Jest to zasada opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej (tzw. „Business Profits”) tylko w kraju rezydencji, tj. w miejscu, gdzie dochody te są uzyskiwane. Zasada jest istotna w odniesieniu do usług świadczonych za granicą, gdyż przyznaje prawo do opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej tylko państwu rezydencji, chyba że istnieje związek z terytorium drugiego państwa w postaci stałego zakładu (zwanego w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹³⁸ „zagranicznym zakładem” a przez MK OECD: „permanent establishment”). Jeżeli zakład istnieje, wówczas zyski osiągnięte za pośrednictwem tego zakładu mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

W powołanym wyżej orzecznictwie sądowym jako podstawa prawna powoływany jest art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP: „Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium

¹³⁵ Wyrok NSA z 21.08.2014 r., II FSK 2121/12 oraz bliźniacze wyroki w sprawach II FSK 2122/12 i II FSK 2120/12, także z 21.08.2014 r., wydane w tym samym składzie orzekającym.

¹³⁶ Wyrok z 4.07.2013 r. (II FSK 2200/11) oraz wcześniejszy z 5.11.2009 r. (II FSK 2194/08).

¹³⁷ Model Tax Convention on Income and Capital, OECD 2010, oraz wszystkie wcześniejsze wersje tego modelu zawierające podobne unormowanie w interesującym nas zakresie (dalej powoływana, dla uproszczenia jako „MK OECD”), zob. też raport: *Attribution of Profits to Permanent Establishments* z 2008 r. przyjęty ostatecznie przez OECD w 2010 r. oraz *Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010*, OECD 2010, tezy 5-8 do Art. 7.

¹³⁸ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm., zwana dalej „ustawą o PDOP”.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Rzeczypospolitej Polskiej”. Kluczowe wydaje się zatem zrozumienie, co oznacza „osiągnięcie dochodów na terytorium” Polski. W rozumieniu pierwszej powołanej wyżej linii orzeczniczej jest to wypłata dochodu przez polską firmę zagranicznemu usługodawcy. W rozumieniu drugiej linii orzeczniczej jest to spowodowanie, że efekt usługi jest wykorzystany na terytorium Polski. Jak się jednak wydaje związek w postaci łącznika „osiągnięcia dochodów na terytorium”, o którym mowa w art. 3 ust. 2 polskiej ustawy o PDOP musi być odczytywany w kontekście art. 5 i 7 MK OECD, tj. prowadzenia w Polsce działalności gospodarczej przez położony w Polsce stały zakład. Oznacza to, że wykonywanie jakichkolwiek usług przez firmę zagraniczną, która nie jest w Polsce obecna za pośrednictwem stałego miejsca prowadzenia działalności, nie może podlegać opodatkowaniu w Polsce, a kryteria takie jak siedziba płatnika, miejsce wykonywania usług (jeśli nie ma stałego zakładu), albo też miejsce, gdzie wystąpi efekt usług – nie mają znaczenia. Komentarz do MK OECD wyjaśnia, że powołany wyżej art. 7 MK OECD odzwierciedla międzynarodowy konsensus, że „...dopóki przedsiębiorstwo jednego państwa nie ma w drugim państwie stałego zakładu, nie powinno być właściwie uznawane za uczestniczące w życiu gospodarczym drugiego państwa w takim stopniu, by to drugie państwo mogło mieć prawo do opodatkowania jego zysków”¹³⁹.

W komentarzu do MK OECD dodanym w roku 2008¹⁴⁰, w którego tworzeniu musiał już uczestniczyć przedstawiciel Polski jako kraju członkowskiego OECD¹⁴¹, pojawiły się szczegółowe wyjaśnienia dotyczące opodatkowania usług. Wynika z nich, że usługi nie mogą być opodatkowane przez dane państwo nawet gdy są wykonywane na jego terytorium chyba, że świadczenie usług odbywa się poprzez stały zakład¹⁴². OECD dopuszcza opodatkowanie usług pod warunkiem wyraźnego wprowadzenia do poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania specjalnego przepisu uznającego powstanie tzw. „stałego zakładu usługowego” w przypadku spełnienia pewnych kryteriów stałości i istotności, takich jak dłuższy czas przebywania usługodawcy w danym państwie i kryterium osiągniętego dochodu¹⁴³. Ponadto w komentarzu czytamy: „Należy zauważyć, że **wszystkie** państwa członkowskie zgadzają się, że państwo nie powinno mieć praw do opodatkowania u źródła, dochodu pochodzącego ze świadczenia usług wykonywanych przez

¹³⁹ Tłum. własne części tezy 11 do Art. 7 w „Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010.

¹⁴⁰ O. Łunarski, „Aneks I, Stały Zakład Usługowy”, tezy 179 – 196 do art. 5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 382 i nast. Autor szczegółowo opisuje historię zmiany komentarza w roku 2008 oraz podaje kryteria proponowane przez OECD pozwalające na opodatkowanie usług w państwie źródła, takie jak dłuższy okres przebywania w tym państwie (ponad pół roku) oraz kryterium osiągnięcia w nim istotnych dochodów (powyżej 50% dochodów brutto wynikających z działalności gospodarczej).

¹⁴¹ Polska została przyjęta do OECD 22 listopada 1996 r.

¹⁴² Teza 42.11 komentarza do art. 5, “Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, str. 113.

¹⁴³ O. Łunarski, „Aneks I, Stały Zakład Usługowy”, tezy 184-194 do art. 5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 384-387., zob. też teza 42.23 do art. 5 w “Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, str. 115.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

nierezydenta poza tym państwem”¹⁴⁴. I dalej: „Sam fakt, że płatnik wynagrodzenia za usługi jest rezydentem danego państwa (...) lub, że rezultat usług jest wykorzystany w tym państwie, nie stanowi wystarczającego łącznika by przyznać prawo do opodatkowania dochodu temu państwu”¹⁴⁵. Z dalszego komentarza wynika, że jest to kwestia fundamentalna, co do której istnieje ogólna zgoda państw członkowskich OECD. Skoro wszystkie państwa OECD się co do tego zgadzają, to zapewne i Polska jako członek OECD wyraziła na forum OECD przekonanie, że usługi świadczone za granicą nie podlegają opodatkowaniu u źródła w Polsce. Jak widać z powołanych orzeczeń sądów administracyjnych, praktyka jest jednak inna.

Polska jako członek OECD zobowiązała się również do tego, że jej władze skarbowe powinny stosować komentarz do MK OECD, jeżeli zapisy zawarte w konkretnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie odbiegają w istotny sposób od modelu tej konwencji. Zgodnie ze wstępem do komentarza służby skarbowe państw członkowskich OECD powinny stosować komentarz: „Państwa członkowskie podczas zawierania lub zmian swoich bilateralnych umów podatkowych powinny opierać się na modelu konwencji OECD interpretowanym przez następujący po nim komentarz z uwzględnieniem zastrzeżeń w nim zawartych, zaś ich władze podatkowe powinny opierać się na tym komentarzu wraz ze zmianami do niego i z uwzględnieniem ich zastrzeżeń do niego, gdy stosują lub interpretują postanowienia ich dwustronnych umów podatkowych opartych na tym modelu.”¹⁴⁶ Rekomendacja zawarta w komentarzu oparta jest na Zaleceniu Rady OECD z 23 października 1997 r.¹⁴⁷ skierowanym do państw członkowskich. Rekomendacje OECD nie są wiążące dla państwa członkowskiego tylko wówczas, jeżeli wstrzyma się od głosu nad daną rekomendacją¹⁴⁸. Tymczasem polskie władze podatkowe nie stosują komentarza wydając interpretacje dotyczące usług niematerialnych. Wręcz odwrotnie interpretacje wydawane w imieniu Ministra Finansów są całkowicie sprzeczne z komentarzem. Niestety spójność interpretacji w tym zakresie pozwala przypuszczać, że jest to stanowisko ugruntowane wśród władz interpretacyjnych, a być może nawet, że polityka ta jest świadomym wyborem.

¹⁴⁴ Teza 42.18 komentarza do art. 5, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, s. 115, tłum. własne, podkr. aut.

¹⁴⁵ Ibid., tłum. własne.

¹⁴⁶ Zob.: „Integrated texts of the OECD Commentaries of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 and 2010”, w *Materials on International & EU Tax Law*, wybór i redakcja K. van Raad, Leiden 2010, vol. 1, pkt 3 komentarza w części “Introduction”, s. 48, tłumaczenie własne.

¹⁴⁷ Zalecenie Rady OECD Dotyczące Modelu Konwencji o Dochodzie i Majątku (kapitale) – przyjęte w dniu 23 października 1997 r. [w:] „OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, Volume II, Appendix II, A-37. Zalecenie to było oparte na wcześniejszych zaleceniach z 1994 r. i 1995 r., a cofając się do początków modelu OECD, na zaleceniu z 1963r. opublikowanym wraz z pierwszą wersją modelu konwencji OECD – zob. M. Uss, *Modele Konwencji o UPO* [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, s. 100.

¹⁴⁸ Art. 6 ust. 2 Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490. Trudno jednak znaleźć informację, czy Polska nie wstrzymała się w tej sprawie od głosu, czy też głosowała za przyjęciem rekomendacji.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Stanowisko, że usługi świadczone za granicą podlegają podatkowi u źródła wyraził dyrektor Izby Skarbowej (IS) w Łodzi w interpretacji IPTPB3/423-170/11-5/IR z 08.11.2011 r., która była przedmiotem zaskarżenia i została uznana za prawidłową w wyniku wskazanego wyżej wyroku NSA z 21.08.2014 r. (II FSK 2121/12). Podobnie dyrektor IS w Katowicach w interpretacji IBPBI/2/4510-254/15/MS z 02.06.2015 r., czy interpretacji IBPBI/2/423-1129/14/BG z 23.12.2014 r. dotyczącej usług dochodzenia należności przez kancelarie prawne z Czech, Węgier lub Słowacji na terenie tych państw. W innym piśmie IPPB5/4510-621/15-3/IS z 21.09. 2015 r. dyrektor IS w Warszawie zgadza się co prawda, że usługi prawne świadczone przez firmę z Wielkiej Brytanii nie podlegają opodatkowaniu, ale pod warunkiem posiadania certyfikatu (co jest zdaniem autora błędem). Ten sam dyrektor IS w Warszawie w interpretacji IPPB5/4510-260/15-3/PS z 19.06.2015 r. uznaje jednak odmiennie, że usługi prawne świadczone przez kancelarie z siedzibą w krajach UE i poza UE podlegają polskiemu podatkowi u źródła. Dyrektor IS w Warszawie uznał też, że usługi reklamowe świadczone przez firmy australijskie i brytyjskie w związku z publikacjami książek na tamtych rynkach podlegają polskiemu podatkowi u źródła (IPPB5/4510-514/15-2/PS, z 5.08.2015r.). Dyrektor IS w Warszawie wydał niestety również interpretację zupełnie zadziwiającą, by nie powiedzieć „imperialistyczną” (IPPB5/4510-546/15-6/PS z 05. 08.2015 r.), w której orzekł o obowiązku poboru polskiego podatku u źródła od usług świadczonych przez firmy rosyjskie na rzecz przedstawicielstwa polskiej spółki w Moskwie – to znaczy polskie przedstawicielstwo znajdujące się w Moskwie ma zdaniem dyrektora pobierać podatek u źródła np. od usług księgowych, marketingowych, prawnych, a nawet od usług najmu pomieszczeń świadczonych na jego rzecz przez firmy rosyjskie na terenie Rosji. Budzi to skojarzenia wręcz humorystyczne, na zasadzie: „i śmieszno i straszno”, gdyż z jednej strony dyrektor IS w Warszawie uważa, że może opodatkować polskim podatkiem dochodowym firmy rosyjskie, a z drugiej strony ani dyrektor IS w Warszawie, ani jakiegokolwiek inne władze polskie, ani przedstawicielstwo polskiej firmy w Moskwie nie mają żadnych narzędzi do poboru podatku dochodowego od firm rosyjskich. Co gorsza, polskie przedstawicielstwo będzie w tej sytuacji opodatkowane podatkiem u źródła, gdyż nie może żądać od firm rosyjskich certyfikatów rezydencji z tytułu usług świadczonych przez nie na rzecz przedstawicielstwa ani pobierać od nich podatku dochodowego. Takie działanie mogłyby bowiem narazić przedstawicielstwo polskiej firmy w Rosji na odpowiedzialność karną z tytułu naruszenia jurysdykcji władz rosyjskich. Natomiast fakt, że dyrektor IS w Warszawie uznał w tej interpretacji, że opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają także usługi najmu pomieszczeń świadczone na rzecz przedstawicielstwa wydaje się być rażącym naruszeniem prawa, gdyż usługi tego typu nie są nawet wymienione w art. 21 ustawy o PDOP. Na tym tle napawa otuchą interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu (ILPB4/4510-1-185/15-2/MC, z 05.08.2015 r.), w której prawidłowo uznano, że nie ma obowiązku poboru podatku u źródła od usług zarządczych i doradczych świadczonych w Hiszpanii przez tamtejszych rezydentów, ale i tu podatnik zastrzegł się, zapewne dla „świętego spokoju”, że posiada certyfikat rezydencji. Istotą sprawy jest jednak uświadomienie sobie,

że nie ma obowiązku przedstawiania certyfikatu rezydencji, skoro Polska w ogóle nie ma prawa do opodatkowania ww. usług, nawet gdyby wykonywano je w Polsce, a co dopiero w Hiszpanii.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 MK OECD: „Zyski z przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa powinny być opodatkowane tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład.” Zatem w sytuacji przedsiębiorstwa będącego rezydentem w państwie, z którym Polska zawarła umowę bazującą na tym modelu, Polska w ogóle nie ma prawa do opodatkowywania jego zysków z działalności gospodarczej. Z przepisu tego wynika, że źródłem przychodu nie jest kontrahent, lecz fakt prowadzenia jakiejś działalności na terytorium danego państwa przez położony w nim zakład. Wiąże się to z wykorzystywaniem przez stały zakład infrastruktury tego państwa do uzyskiwania przychodu oraz z wykorzystywaniem możliwości ekonomicznych oferowanych przez dostęp do rynku tego państwa i stąd może prowadzić do przyznania temu państwu prawa do opodatkowania dochodu w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ponadto bardziej ogólne prawo międzynarodowe zabrania jednemu państwu wykonywania swoich prerogatyw władczych na terytorium innego państwa¹⁴⁹, a jurysdykcja - w tym jurysdykcja podatkowa - jest właśnie atrybutem suwerenności terytorialnej, co oznacza, że jedno państwo nie może wykonywać swojej władzy podatkowej na terytorium drugiego państwa¹⁵⁰. Tak więc opodatkowanie rezydenta obcego państwa z tytułu usług, które świadczy on nie posiadając stałego zakładu w państwie źródła jest wkraczaniem w cudzą jurysdykcję – w dodatku w sytuacji, w której wyraźnie zabrania tego umowa międzynarodowa zawierająca odpowiednik art. 7 ust. 1 w powiązaniu z art. 5 MK OECD. Wreszcie komentarz do art. 5 i 7 MK OECD wyraźnie powołuje się na konsensus państw OECD zabraniający opodatkowania w państwie źródła. Na marginesie warto porównać świadczenie usług przez zagranicznego rezydenta do eksportu przez takiego rezydenta towarów do Polski. Jeżeli zagraniczny rezydent dokonuje takiego eksportu, to na mocy postanowień umowy międzynarodowej opartych o powołane wyżej art. 5 i 7 MK OECD dochód z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu w Państwie importera. Komentarz do MK OECD jest jasny także i w tej kwestii¹⁵¹.

¹⁴⁹ W kwestii jurysdykcji zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008 r., s. 222 oraz K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer 1996, Introduction, Nb 10, s. 12.

¹⁵⁰ A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, str. 126-127.

¹⁵¹ „(...) zyski ze sprzedaży towarów, które są jedynie importowane przez rezydenta danego kraju i które nie są produkowane ani dystrybuowane przez stały zakład położony w tym kraju nie są tam opodatkowane ...” teza 42.18 do art. 5 Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, OECD 2010, s. 115.

3. ŹRÓDŁA DOCHODU

Fundamentalną kwestią wymagającą rozważenia w świetle powołanego wyżej przepisu art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP jest kwestia „źródła dochodu” Sądy administracyjne prezentują w tej kwestii stanowisko, że – w pierwszej linii orzeczniczej – jest nim polski płatnik, który wypłaca wynagrodzenie za usługi, a w drugiej, że jest to miejsce efektu usługi.

Pierwsze stanowisko to daleko idące uproszczenie, ponieważ ani pieniądze, ani osoba dłużnika nie są źródłem dochodu. W obrocie gospodarczym żaden dłużnik nie płaci wierzycielowi bez świadczenia wzajemnego. Powodem zapłaty jest istnienie tytułu prawnego polegającego na tym, że dłużnik otrzymuje świadczenie, a wierzyciel je wykonuje. Co zatem jest źródłem dochodu? Czy fakt zapłaty wynagrodzenia za świadczenie, czy fakt wykonania świadczenia? Z praktyki międzynarodowego prawa podatkowego opartej na Modelu Konwencji OECD można wywnioskować, że źródłami dochodów są działalność gospodarcza, nieruchomości, dywidendy, odsetki, należności licencyjne, praca, wykonywanie wolnego zawodu, służba publiczna, czy usługi zarządcze. Żadną miarą nie jest źródłem dochodu samo otrzymywanie pieniędzy. Źródłem dochodów z pracy najemnej nie jest pracodawca, lecz wykonywanie pracy, źródłem przychodów z działalności gospodarczej nie jest klient kupujący usługi lub towary, lecz wykonywanie usług i sprzedawanie towarów. Zatem, źródłem przychodu nie jest kontrahent, czy dokonywana przez niego wypłata, lecz fakt prowadzenia jakiegś działalności na terytorium danego państwa. W polskich ustawach o podatkach dochodowych w odniesieniu do działalności gospodarczej także istnieje zasada, że nie sam fakt otrzymania zapłaty powoduje powstanie przychodu. Powstaje on co do zasady z chwilą wykonania świadczenia (wykonania usługi lub dostawy towaru), a nie dopiero z chwilą otrzymania zapłaty za jego wykonanie. Brak zapłaty za świadczenie nie oznacza braku opodatkowania dochodu.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania łączą niekiedy powstanie prawa do opodatkowania z miejscem, gdzie ma siedzibę dłużnik, jednak dzieje się to poprzez wprowadzenie specjalnego i wyjątkowego łącznika z miejscem siedziby dłużnika. Łącznik utożsamiający źródło dochodu z miejscem siedziby dłużnika jest stosowany w przepisach dotyczących tzw. dochodów pasywnych, czyli dywidend, odsetek i należności licencyjnych. W odniesieniu do dywidend MK OECD stosuje w art. 10 ust. 2 frazę: „...dywidendy mogą być również opodatkowane w tym umawiającym się państwie, którego spółka płacąca dywidendy jest rezydentem...”¹⁵². Wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę zawiera także wyraźne określenie miejsca źródła przychodu w przypadku płatności licencyjnych i odsetkowych jako kraju ich dłużnika. Zgodnie z art. 11 ust. 5 Modelu Konwencji OECD: „Uważa się, że odsetki powstają w Umawiającym się Państwie, jeżeli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie.

¹⁵² Art. 10 ust. 2 część zd. pierwszego, MK OECD, 2010, tłum. wł., © OECD 2010.

(...)”¹⁵³. Na przykład art. 11 ust. 5 umowy podatkowej polsko-ukraińskiej stanowi, że: „...odsetki powstają w Umawiającym się Państwie, gdy płatnikiem jest to Państwo, jego jednostka terytorialna, władza lokalna lub osoba mająca w tym Państwie miejsce zamieszkania lub siedzibę.”¹⁵⁴. Model konwencji OECD nie przewiduje opodatkowania należności licencyjnych w kraju dłużnika, jednak Polska w swojej praktyce traktatowej negocjuje zazwyczaj prawo do opodatkowania należności licencyjnych oraz – jeśli to możliwe – także należności za użytkowanie urządzeń przemysłowych, naukowych lub handlowych w państwie źródła. Z tego względu łącznik z miejscem siedziby dłużnika (płatnika) zawarty jest w wielu polskich umowach w przepisach dotyczących należności licencyjnych. Na przykład art. 12 ust. 5 polsko-brytyjskiej umowy podatkowej przewiduje, że „...należności licencyjne powstają w Umawiającym się Państwie, jeśli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie”¹⁵⁵. Jak widać z tych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wypłata wynagrodzenia może być utożsamiona ze źródłem przychodów z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych tylko wówczas, gdy szczególnie przepis ustanowi taki łącznik z państwem siedziby dłużnika. Dlatego, z uwagi na mające najczęściej podstawę w umowie podatkowej przyznanie prawa do opodatkowania takich płatności państwu siedziby dłużnika, w praktyce w odniesieniu do takich wypłat mówi się o opodatkowaniu u źródła. Warto też zauważyć, że usługi niematerialne nie mieszczą się w definicji żadnej z wymienionych wyżej typów płatności. Umowy podatkowe zawierają definicje każdej z tych typów płatności i jeżeli taka definicja nie pokrywa się z definicją krajową, oznacza to, że dany rodzaj dochodu powinien podlegać pod inne przepisy umowy. W odniesieniu do usług niematerialnych będą to przepisy odpowiadające art. 7 w zw. z art. 5 MK OECD – czyli przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej. Oznacza to, że łącznik powstawania należności licencyjnych w państwie siedziby dłużnika nie może mieć zastosowania do usług.

4. CERTYFIKAT REZYDENCJI

W praktyce organów podatkowych istotną rolę odgrywa certyfikat rezydencji, który jest utożsamiany z „przepustką” do stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W powołanym na początku orzeczeniu także NSA traktuje certyfikat rezydencji jako formalny warunek zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zwolnienia polskiego kontrahenta podatnika-nierezydenta od obowiązków płatnika. Brak certyfikatu oznacza zdaniem NSA, że nie można określić rezydencji podatkowej kontrahenta zagranicznego, co wyklucza możliwość zastosowania którejkolwiek z umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Zatem certyfikat jest zdaniem NSA warunkiem stosowania umowy.

¹⁵³ Art. 11 ust. 5 zd. pierwsze, MK OECD, 2010, tłum. wł., © OECD 2010.

¹⁵⁴ Dz. U. z 1994 r. nr 63, poz. 269, zm. Dz. U. z 2008 r. nr 163, poz. 1025.

¹⁵⁵ Dz. U. z 2006 r. nr 250, poz. 1840.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO

Jak się wydaje takie założenie przyświecało w istocie wprowadzeniu tego instrumentu do polskiego systemu prawnego przez nowelizację z roku 2000¹⁵⁶ z mocą od 1 stycznia 2001r. W pierwotnej wersji, w latach 2001 – 2003 przepis o certyfikacie brzmiał bardzo restrykcyjnie:

„Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest możliwe wyłącznie po uzyskaniu od podatnika zaświadczenia o jego miejscu zamieszkania lub siedzibie za granicą dla celów podatkowych, wydanego przez właściwą administrację podatkową (certyfikat rezydencji)”¹⁵⁷.

Przepis w ówczesnym brzmieniu zawierał dwa poważne błędy legislacyjne. Po pierwsze, używał tzw. „skrótów myślowych” odnosząc się do stawki wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a pomijając powszechnie znany fakt, że w umowach, w celu alokacji praw do opodatkowania, oprócz „stawki” stosuje się też postanowienie, że prawo do opodatkowania służy wyłącznie państwu siedziby¹⁵⁸. Dlatego też, w sytuacji, gdy stawka wynosi 0% jak to się często – w uproszczeniu – prezentuje w tabelarycznych zestawieniach obrazujących pobór podatku u źródła, to w tekście umowy znajduje się postanowienie, że prawo do opodatkowania danej kategorii należności ma wyłącznie państwo siedziby podatnika. W rezultacie, w myśl cytowanego przepisu certyfikat był potrzebny dla zastosowania stawki np. 10%, ale nie był wymagany, gdy prawo do opodatkowania przysługiwało tylko państwu siedziby. Drugim błędem zawartym w starej wersji przepisu było to, że odwoływał się do „miejsca zamieszkania” podatnika, podczas gdy chodziło przecież o pobór podatku dochodowego od osób prawnych, a „miejsce zamieszkania” jest właściwe dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepis ten zawierał jednak sekwencję czasową zawartą w słowach „zastosowanie stawki (...) z umowy (...) jest możliwe wyłącznie po uzyskaniu” – z takiego brzmienia przepisu wynikało, że posiadanie certyfikatu powinno poprzedzać zastosowanie stawki umownej. Tak sformułowana sekwencja czasowa, tj. wymóg

¹⁵⁶ Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700.

¹⁵⁷ Art. 26 ust. 1 zd. drugie w brzmieniu z okresu 01.01.2001 r. – 31.12.2003 r., podkreślenie autora.

¹⁵⁸ „Skrótem myślowym” wyjaśniali wówczas tę pomyłkę niektórzy funkcjonariusze Ministerstwa Finansów na konferencjach i szkoleniach. Próbowano również „konwalidować” oczywisty brak w sformułowaniu przepisu argumentacją typu *a minori ad maius*: „jeżeli ustawodawca przewidział taki obowiązek dla przypadków, w których stawka ustawowa jest jedynie częściowo zredukowana przez umowy (...), to na pewno obowiązek ten dotyczy również przypadków, gdy (...) przewidują całkowite zwolnienie z opodatkowania u źródła.” cyt. za J. Banach, „Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”, Warszawa, 2002, str. 84-85. Warto jednak zwrócić uwagę, że rozumowanie z mniejszego na większe stosuje się do zakazów. Skoro komuś nie wolno mniej, to tym bardziej nie wolno mu więcej, ma zatem ograniczone zastosowanie w prawie podatkowym, zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, str. 112. Innym błędem w zacytowanym wyżej wywodzie nt. certyfikatu jest nazywanie wyłącznego prawa do opodatkowania zawartego w umowach „całkowitym zwolnieniem z podatku u źródła” – to też jest skrót myślowy. Umowy nie zawierają zwolnień z podatku u źródła, a jedynie przyznają niekiedy wyłączne prawo do opodatkowania jednemu z państw z wyłączeniem drugiego, jest to alokacja praw do opodatkowania uzgodniona między państwami-stronami danej umowy, a nie „zwolnienie” – umowy nie używają tego terminu w przepisach o dochodach pasywnych, a tylko w odniesieniu do metody unikania podwójnego opodatkowania. Zob. też J. Fiszer i M. Panek, *Umowy UPO – polska praktyka traktatowa*, teza 24, [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, s. 208 oraz powołany tam wyrok NSA FSK 65/04, w którym sąd trafnie stwierdził, że „Jeżeli transakcja międzynarodowa w ogóle nie jest opodatkowana w Polsce, to do 2003 roku nie można było żądać od polskiej firmy, aby przedstawiła certyfikat rezydencji swojego kontrahenta”.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

posiadania certyfikatu przed zastosowaniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, był jednak sprzeczny z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania – co zostanie wyjaśnione niżej. Niemniej jednak, choć błędna, sekwencja czasowa była wyraźnie zaznaczona. W obliczu tych dwóch błędów legislacyjnych, kolejną nowelizacją z dnia 12 listopada 2003 r.¹⁵⁹ nadano wymogowi przedstawienia certyfikatu brzmienie łagodniejsze, obecnie obowiązujące i usunięto oba wskazane wyżej błędy legislacyjne. W brzmieniu obecnie obowiązującym warunek uprzedniego „uzyskania zaświadczenia o miejscu zamieszkania” zmieniono na warunek „udokumentowania miejsca siedziby certyfikatem”. Jest to dość wyraźne przesunięcie preferencji z uprzedniego „uzyskania dokumentu” na „udokumentowanie”, które może nastąpić po zastosowaniu umowy. Trudno zatem zrozumieć pogląd, że uzyskanie certyfikatu jest formalnym warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zwolnienia się polskiego przedsiębiorcy z obowiązków płatnika, skoro przeczy temu sam tekst przepisu¹⁶⁰.

Przejdźmy teraz do wyjaśnienia poglądu, że posiadanie certyfikatu nie może być warunkiem stosowania umowy międzynarodowej - ani teraz, ani w przeszłości. Przede wszystkim tak sformułowane wymogi prawa krajowego byłyby sprzeczne z Konwencją wiedeńską o prawie traktatów, którą Polska ratyfikowała w 1990 r.¹⁶¹ Konwencja ta zawiera reguły interpretacji umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych. Na podstawie art. 27 Konwencji wiedeńskiej, państwo będące jej stroną nie może powoływać się na postanowienia swojego prawa wewnętrznego dla usprawiedliwienia niewykonywania przez nie traktatu międzynarodowego – w tym wypadku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po drugie, bilateralna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wypadkową interesów ekonomicznych stron i odzwierciedla kompromis zawarty w trakcie negocjacji. Wprowadzenie w prawie krajowym dodatkowego warunku stosowania umowy międzynarodowej, który to warunek nie był przedmiotem negocjacji i uzgodnień z drugą stroną umowy międzynarodowej narusza tę umowę. Co innego wprowadzenie wymogu przedstawienia certyfikatu rezydencji dla celów dokumentacyjnych, czy dowodowych, gdy nie stanowi on warunku zastosowania umowy międzynarodowej, ale pomaga w ocenie *ex post*, czy podatnik był uprawniony do skorzystania z umowy. Jednakże nawet wówczas należy dopuścić oprócz certyfikatu także inne środki dowodowe, gdyż systemy prawne państw stron umów międzynarodowych mogą się różnić i powodować na przykład, że nie można uzyskać certyfikatu, lub że nie zostanie wydany w czasie, w którym jest wymagany przez inne państwo¹⁶². Niektóre państwa dopuszczają wydanie certyfikatu

¹⁵⁹ Dz. U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957.

¹⁶⁰ Zob. trafną argumentację J. Fiszera i M. Panka, *Umowy UPO – polska praktyka traktatowa*, teza 26, [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 209. Autorzy słusznie podnoszą, że umowy międzynarodowe mają pierwszeństwo przed przepisami krajowymi, a poza tym same wyznaczają zakres swego zastosowania.

¹⁶¹ Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 (załącznik).

¹⁶² Na przykład, polski rezydent mógłby mieć kłopoty z przedstawieniem polskiego certyfikatu rezydencji władzom obcego państwa przed rokiem 2005. Polska zaczęła żądać certyfikatu rezydencji już od roku 2001, natomiast dopiero od 1 stycznia 2005 r. wprowadzono art. 306l Ordynacji podatkowej, który przewiduje

dopiero po zakończeniu roku podatkowego i stwierdzają w nim, że dany podatnik był w tym zakończonym już roku rezydentem – może to powodować niemożność uzyskania certyfikatu przez polskiego płatnika przed pierwszą wypłatą odsetek czy należności licencyjnych. Niekiedy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania same wprowadzają warunek przedstawienia certyfikatu rezydencji; tak jest w umowie polsko niemieckiej¹⁶³. Nawet jednak w świetle postanowień tych umów nie można twierdzić, że certyfikat rezydencji jest warunkiem skorzystania z ich postanowień. W umowie polsko niemieckiej właściwy przepis brzmi: „Umawiające się Państwo, w którym powstaje dochód, może zażądać urzędowego potwierdzenia wydanego przez właściwe organy drugiego Umawiającego się Państwa, iż podatnik posiada w tym Państwie miejsce zamieszkania lub siedzibę.” Jak widać, przepis ten jest sformułowany jako opcja dla państwa strony i nie wynika z niego, że przedstawienie zaświadczenia ma nastąpić przed zastosowaniem umowy lub jako warunek jej stosowania. Oczywiście nałożenie obowiązku przedstawienia certyfikatu to sprawa prawa krajowego. W przypadku umowy polsko-niemieckiej sytuacja jest klarowna, w prawie krajowym istnieje wymóg przedstawiania certyfikatu, a umowa międzynarodowa umożliwia państwu stronie żądanie przedstawienia tego dokumentu. Zatem w tym przypadku certyfikat jest elementem umowy międzynarodowej (choć nie warunkiem skorzystania z niej) i może być wymagany bez naruszenia jej postanowień. Art. 27 Konwencji wiedeńskiej wymaga, aby państwa, które chcą żądać certyfikatu rezydencji i przewidują taki wymóg w prawie krajowym zawarły postanowienia przewidujące konieczność dostarczenia certyfikatu w swoich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁶⁴. Po trzecie, w tekście komentarza do MK OECD kwestia weryfikacji uprawnień do skorzystania z umowy podatkowej jest przewidziane w tezie 26.2 do art. 1¹⁶⁵. W powołanym komentarzu wspomina się o możliwości zastosowania procedury przewidzianej przez prawo krajowe i uprzedniej weryfikacji uprawnień traktatowych, ale nie została otwarcie powołana forma „certyfikatu rezydencji”. W żadnym razie nie wspomina się tam o uzależnieniu stosowania umowy podatkowej od przedstawienia dokumentów poświadczających miejsce rezydencji. Trzeba też pamiętać, że – w kontekście komentarza do MK OECD – jakkolwiek sposób weryfikacji uprawnień traktatowych obejmuje wyłącznie sytuacje, gdy zgodnie z tym modelem konwencji dochód powstaje w danym państwie jako państwie źródła, nie może zatem dotyczyć podmiotów zagranicznych świadczących usługi w miejscu swojej siedziby, gdyż zgodnie z tym samym komentarzem nie podlegają one w ogóle opodatkowaniu

możliwość wystawienia przez polskie władze certyfikatu rezydencji. Przepis ten został dodany przez nowelizację opublikowaną w Dz. U. z 2004 r. Nr 93, poz. 894, która w tym zakresie weszła w życie 1 stycznia 2005 r.

¹⁶³ Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90, art. 29 ust. 3. Istnieje też podobny przepis z umowy polsko-włoskiej, nie wymaga on jednak certyfikatu rezydencji, lecz raczej innego rodzaju zaświadczenia odnoszącego się do prawa do korzyści traktatowych, Dz.U. z 1989 r. Nr. 62, poz. 374, art. 28 ust. 2.

¹⁶⁴ W praktyce wiele państw żąda przedstawienia certyfikatu w celu zastosowania umowy. Jest to praktyka niezgodna z Konwencją wiedeńską o prawie traktatów, gdyż wprowadza ograniczenie nie przewidziane w umowie. Skoro jednak wiele państw jest zainteresowanych żądaniem certyfikatu rezydencji, to cóż szkodzi zawrzeć w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowne postanowienia?

¹⁶⁵ Teza 26.2 do art. 1, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, © OECD 2010, str. 71.

w państwie źródła lecz wyłącznie w państwie siedziby. Ponadto uwagi komentarza do MK OECD w sprawie poświadczenia miejsca zamieszkania czy siedziby odnoszą się przede wszystkim do płatności z tytułu dywidend, których niewątpliwym źródłem zgodnie z MK OECD jest państwo siedziby spółki wypłacającej dywidendę¹⁶⁶. Ewentualnie wspomina się o możliwości żądania certyfikatu, jeśli państwo źródła i państwo siedziby umówiły się co do takiej procedury w sprawie stosowania podatku u źródła¹⁶⁷. Wreszcie trzeba też zauważyć, że w praktyce certyfikaty rezydencji mają przeróżne formy. Obecnie najbardziej powszechne są zeskanowane kopie wydruków, lub wręcz dokumenty wydawane elektronicznie, bez podpisów, bez pieczęci lub z ich odwzorowaniem w postaci grafiki komputerowej, czy facsimile. Dlatego żaden certyfikat nie zastąpi sprawnej wymiany informacji podatkowych pomiędzy administracjami podatkowymi różnych państw. Oczywiście o wiele łatwiej jest wprowadzić przepis wymagający certyfikatu od płatnika, niż przeszkolić administrację skarbową i wyposażyć ją w procedury i narzędzia do sprawnej wymiany informacji dotyczących rezydencji z innymi krajami. To nie jest tylko kwestia terenu UE i jej dyrektyw dotyczących wymiany informacji. Wiele państw chętnie dzieli się informacjami podatkowymi na zasadzie wzajemności albo zawierając odpowiednie klauzule w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania lub w umowach o wymianie informacji podatkowych. Również Polska podpisuje z innymi państwami umowy w sprawie wymiany informacji podatkowych lub wprowadza się odpowiednie postanowienia do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i dopiero zastosowanie tych przepisów jest najskuteczniejszym sposobem wyeliminowania ewentualnych oszustw.

Kluczową kwestią w odniesieniu do certyfikatu jest to, że nawet na gruncie polskich przepisów można go wymagać jedynie dla celów dowodowych¹⁶⁸ i tylko wówczas, gdy Polska ma prawo do poboru podatku u źródła. Jest tak w przypadku dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Natomiast dochody z usług mogą być opodatkowane wyłącznie w państwie rezydencji, chyba że są świadczone przez stały zakład w państwie źródła. W takim przypadku, jedynym trafnym pytaniem, które władze skarbowe powinny postawić wnioskodawcy, jest pytanie o to, czy podatnik zagraniczny ma w Polsce stały zakład, za pośrednictwem którego usługi są wykonywane. Jeżeli tak, to Polska ma prawo opodatkować te usługi na zasadach ogólnych (nie ma wówczas zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a). Innymi słowy jedynym koniecznym i prawidłowym łącznikiem pomiędzy podatnikiem zagranicznym a polską jurysdykcją podatkową jest stały zakład położony w Polsce. Jednakże po to,

¹⁶⁶ I do której może sobie rościć prawo także państwo siedziby spółki otrzymującej dywidendę ze względu na fakt, że jego rezydent zaryzykował swój kapitał w celu wygenerowania zysku w państwie źródła. Zob. A. Maksymczak, *Wprowadzenie do artykułów 10-12, tezy 2-5 [w:] Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 667-668.

¹⁶⁷ Teza 71 do art. 24, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, OECD 2010, str. 349.

¹⁶⁸ A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 131: "... tzw. certyfikat rezydencji ma walor wyłącznie dowodowy i nie wyznacza granic władztwa podatkowego."

aby stwierdzić istnienie stałego zakładu w Polsce nie jest potrzebny certyfikat rezydencji, nic on do tej kwestii nie wnosi.

5. OBEJŚCIE UMOWY MIĘDZYNARODOWEJ W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

W 1989 r. Rada OECD przedstawiła raport zatytułowany „Tax Treaty Override”¹⁶⁹.

Słowo „override” oznacza „uchylenie”, w tym kontekście chodzi jednak raczej o „odrzucenie”, „pozbawienie mocy” lub „obejście” traktatu podatkowego przez prawo krajowe. W raporcie OECD zwraca uwagę na problem polegający na stanowieniu prawa wewnętrznego, którego uświadomioną intencją jest sprzeciwienie się międzynarodowym zobowiązaniom wynikającym z traktatu. Również rozstrzygnięcie sądowe może być postrzegane jako odrzucenie/obejście traktatu, jeżeli rozstrzygnięcie to odbiega od wspólnej, wyraźnie lub milcząco zaakceptowanej wykładni traktatu. Jak wcześniej wykazano państwa członkowskie OECD, w tym Polska, przyjęły w komentarzu do KM OECD, że certyfikat rezydencji nie może być warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz że dochody z usług mogą być opodatkowane tylko w państwie siedziby przedsiębiorstwa, które je świadczy, chyba że prowadzi ono działalność w drugim państwie przez położony tam zakład. Jak się wydaje polska praktyka orzecznicza, i to zarówno na poziomie sądów administracyjnych, jak i organów podatkowych, jest inna niż stanowisko prezentowane przez Polskę w OECD oraz w zawartych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niestety, to dosyć konsekwentne stanowisko organów podatkowych potwierdzone przez sądy wskazuje, że Polska stara się zwiększyć swoje korzyści traktatowe za pomocą praktyki interpretacyjnej. Powstaje pytanie, czy obejście umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania jest stosowane przez polskie władze intencjonalnie? Niestety, okoliczności wskazane w niniejszym artykule jednoznacznie świadczą, że władze działają tu z zamiarem opodatkowania dochodów, których nie mają prawa opodatkowywać. Nawet jednak, gdyby tak nie było, to w literaturze przedmiotu przyjmuje się, że obejście umowy międzynarodowej może nie być intencjonalne, lecz stanowić efekt uboczny np. przeciwdziałania obchodzeniu prawa¹⁷⁰, nie zmienia to jednak faktu, że w obu przypadkach obejście umowy międzynarodowej jest naruszeniem prawa międzynarodowego.

6. CHARAKTER UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

¹⁶⁹ OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)* (full version), OECD Publishing, R(8)-3.

¹⁷⁰ K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer 1996, Introduction Nb 131, s. 69.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Często, acz błędnie przyjmuje się milcząco lub wypowiedziane wprost założenie, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają ulgi podatkowe i w związku z tym należy stosować do przepisów tych umów wykładnię ścisłą¹⁷¹. Jak się jednak wydaje, umowy te nie zawierają ulg podatkowych, lecz służą alokacji praw do opodatkowania między państwami stronami i są wynikiem kompromisu zawartego między tymi państwami w trakcie negocjacji. Stawka podatku wynikająca z umowy podatkowej (niższa od krajowej) lub też wyłączne prawo do opodatkowania przyznane państwu siedziby nie stanowią „preferencji podatkowej”, ani nie można określać ich jako „preferencyjnego opodatkowania u źródła”¹⁷², a przyznanie wyłącznego prawa do opodatkowania pewnych dochodów nie jest *de iure* „zwolnieniem podatkowym”¹⁷³. Stawka w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania służy alokacji praw do opodatkowania pomiędzy państwami stronami danej umowy. Jeżeli dane państwo nakłada podatek na dany rodzaj dochodu i krajowa stawka tego podatku jest wyższa niż stawka umowna, to wówczas prawo tego państwa do opodatkowania dochodu ulega ograniczeniu na podstawie umowy. Nie oznacza to jednak, że podatnik uzyskał preferencję, ponieważ dochód, który został opodatkowany stawką wynikającą z umowy w państwie źródła, będzie z reguły ponownie opodatkowany w państwie siedziby, a ewentualny efekt podwójnego opodatkowania może zostać usunięty poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów umowy. Reasumując, umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania należy interpretować jako narzędzie zawierające normy rozgraniczające jurysdykcję, pozwalające stwierdzić, które z dwóch państw ma prawo opodatkować dany dochód, a niekiedy też w jakiej wysokości. Dlatego też o tym, co i kiedy podlega opodatkowaniu w Polsce, decyduje polska ustawa, zaś o ewentualnym ograniczeniu praw Polski do opodatkowania dochodu decyduje umowa. Jeżeli nasz kraj zawiera takie umowy, to czyni to w dobrze uzasadnionym przekonaniu, że jest to korzystne dla rozwoju dwustronnych stosunków gospodarczych. W każdym razie jest to suwerenna decyzja Polski, gdyż nie ma przymusu podpisywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z tym jednak, że gdy się taką umowę podpisze, to wówczas obowiązuje zasada wynikająca z art. 26 Konwencji wiedeńskiej, a mianowicie *pacta sunt servanda*.

¹⁷¹ Zob. literaturę powołaną niżej.

¹⁷² Błędnie m. zd., K. Łysiak, w M. Jamroży, A. Cloer, Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami, Warszawa 2007, w komentarzu do art. 11, Nb 12, str. 239 oraz w komentarzu do art. 12, Nb 4, str. 256, która określa stawki z umowy jako „preferencyjne opodatkowanie u źródła”, w tym samym dziele, A. Kunc, w komentarzu do art. 10, Nb 20 i 21, zauważa, m. zd. prawidłowo, że stawki umowne są stawkami maksymalnymi, a w myśl art. 10 ust. 2 (dot. stawki) państwo źródła nie dysponuje prawem do pełnego opodatkowania dywidend. Podobnie zob. trafny komentarz A. Maksymczak o zasadzie podziału podatku we „Wprowadzeniu do artykułów 10-12, tezy 2-5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński, Warszawa 2010, str. 667-668.

¹⁷³ Zob. przypis powyższy.

7. WNIOSKI

Znaczna część orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatku dochodowego pobieranego u źródła od usług świadczonych za granicą potwierdza błędne tezy organów podatkowych. Z dwóch zarysowanych powyżej linii orzeczniczych sądów administracyjnych pierwsza oparta jest na błędnym argumencie, że płatnik jest źródłem dochodu, co zawsze prowadzi do wydania błędnego rozstrzygnięcia, że usługi opłacane z Polski podlegają opodatkowaniu w Polsce podatkiem u źródła. Druga linia orzecznicza również stosuje błędne uzasadnienie, że usługi podlegają opodatkowaniu w Polsce, gdy ich efekt jest wykorzystywany w Polsce, co prowadzi niekiedy do prawidłowych rozstrzygnięć, na przykład w odniesieniu do usług windykacyjnych wykonywanych za granicą na rzecz polskiego kontrahenta – wówczas sądy rozstrzygają, że usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Jak wykazano w niniejszym artykule, jedynym prawidłowym kryterium oceny, czy Polska ma prawo do opodatkowania usług świadczonych przez zagranicznego kontrahenta jest to, czy wykonuje on usługi w Polsce za pośrednictwem stałego zakładu – jednak wówczas nie ma zastosowania podatek u źródła.

Może to powodować dalsze pytanie, po co w tej sytuacji wprowadzono przepis art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP? Jak się wydaje jego pierwotnym celem było opodatkowanie usług świadczonych z tzw. „rajów podatkowych”. Byłoby to logiczne wyjaśnienie, gdyż z tymi krajami – przynajmniej z tymi wymienionymi na obecnej liście¹⁷⁴ – Polska nie ma zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wyjaśnienie to było jednak mniej trafne w chwili wprowadzenia¹⁷⁵ art. 21 ust. 1 pkt 2a, gdyż obowiązująca wówczas pierwsza lista krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową¹⁷⁶ wymieniała (w zakresie usług administracyjnych i innych świadczeń niematerialnych) takie kraje jak: Niemcy, Belgia, Francja czy Holandia, z którymi Polska posiadała wówczas umowy podatkowe. Logika tego wyjaśnienia nie wytrzymuje też konfrontacji ze stanowiskiem wyrażonym w komentarzu do MK OECD, że usługi świadczone za granicą nie mogą być opodatkowane, jeżeli podatnik je świadczący nie ma stałego zakładu w państwie źródła. Jest to wszak stanowisko podtrzymywane także przez Polskę jako jeden z krajów OECD. Choć – być może – stanowisko naszego kraju prezentowane na forum OECD powinno ulec w tym zakresie modyfikacji.

Usługi wykonywane za granicą nie są objęte polską jurysdykcją podatkową i wynika to nie tylko z norm prawa międzynarodowego zawartych w umowach podatkowych, ale również z art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP, gdyż nie można zgodzić się z poglądem, że źródłem przychodów jest dłużnik (płatnik). Nie można też na tle tego przepisu zaakceptować poglądu, że źródłem przychodów są usługi, jeżeli wywierają efekt na terytorium Polski. Źródłem przychodu jest bowiem wykonywanie działalności gospodarczej, a w przypadku usług wykonywanych za granicą działalność jest

¹⁷⁴ Dz. U. 2015 poz. 600.

¹⁷⁵ Dz. U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957.

¹⁷⁶ Dz. U. z 2000 r. Nr 115 poz. 1203.

wykonywana za granicą i - konsekwentnie - źródło dochodu również znajduje się za granicą. Jeżeli zagraniczny podatnik ma w Polsce stały zakład, to podlega opodatkowaniu w Polsce, lecz nie na zasadzie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP, a na zasadach ogólnych.

Jak się zatem wydaje jedynym przypadkiem, w którym na tle omówionych przepisów usługi niematerialne mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP mogłaby być sytuacja, gdy usługi wykonywane są przez podatnika z kraju, z którym Polska nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i usługi te wykonywane są w Polsce, np. przez personel oddelegowany do świadczenia tych usług. Należy jednak pamiętać, że jeżeli wniosek ten ma być prawidłowy, to należałoby jeszcze dodać zastrzeżenie do komentarza do MK OECD lub do art. 12 MK OECD stanowiące, że Polska rezerwuje sobie prawo do opodatkowania usług niematerialnych świadczonych na jej terytorium w sytuacji, gdy nie zawarła z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W chwili obecnej z komentarza do MK OECD wynika bowiem, że wszystkie kraje członkowskie OECD bezwarunkowo akceptują zasadę, że nie opodatkowują usług świadczonych przez zagranicznych podatników, bez względu na to, czy pochodzą one z kraju, z którym zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Wreszcie należałoby postulować zrewidowanie podejścia organów podatkowych i sądów administracyjnych do kwestii certyfikatu rezydencji. Jak wykazano powyżej jest on traktowany jako warunek stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jest to stanowisko błędne, gdyż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wymieniają certyfikatu rezydencji jako warunku umożliwiającego ich stosowanie. Również wspomniana w niniejszym artykule Konwencja wiedeńska o prawie traktatów stanowczo wyklucza jakiegokolwiek uwarunkowania wynikające z prawa wewnętrznego dla zastosowania umowy międzynarodowej. Wreszcie z Konstytucji wynika wymóg stosowania umów międzynarodowych przed prawem krajowym. Dlatego też certyfikat rezydencji może być wykorzystywany w celach dowodowych, ale nie jest warunkiem zastosowania umowy podatkowej. Jednocześnie organy podatkowe za bardzo polegają na dokumentach, a zbyt rzadko wykorzystują istniejące instrumenty wymiany informacji, dla potwierdzenia miejsca rezydencji, a jest to tak naprawdę skuteczniejsza metoda zwalczania ewentualnych nadużyć.

Jak się wydaje, wskazane byłoby podjęcie przez Ministra Finansów działań zmierzających do zmiany interpretacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego pobieranego u źródła od usług niematerialnych, zwłaszcza tych skrytykowanych w niniejszym artykule, gdyż interpretacje te mogą naruszać istniejące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skala naruszeń wydaje się uzasadniać zarzut, że Polska nadużywa lub też obchodzi istniejące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Warto zatem rozważyć zastosowanie art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który upoważnia Ministra Finansów do zmiany wydanych interpretacji indywidualnych. Przede wszystkim, powinno to nastąpić dla zapewnienia prawidłowości rozstrzygnięć, ale również po to, aby uniknąć zarzutu obejścia umów podatkowych.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Niestety zmiany do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 22 lutego 2016 r., których propozycja ukazała się niedawno na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji¹⁷⁷ wprowadzają chaos prawny w sposób przypominający przysłowie: „Panu Bogu świeczkę, a diabłu ogarek”. W art. 3 ustawy o PDOP wprowadza się nowy, „wyjaśniający” ust. 3 definiujący dochody uzyskiwane na terytorium Polski¹⁷⁸. W pierwszym punkcie znajduje się prawidłowa definicja stwierdzająca, że są to wszelkie dochody osiągane przez osobę zagraniczną z działalności gospodarczej prowadzonej w Polsce przez położony w Polsce stały (zagraniczny) zakład. Zaraz jednak w punkcie drugim znajduje się zaklinające rzeczywistość postanowienie, że są to dochody z należności regulowanych przez osoby fizyczne i prawne mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Czyli wprowadzana jest zasada wynikająca z krytykowanego orzecznictwa, że źródłem dochodu jest polski dłużnik. Oprócz sprzeczności tych dwóch punktów tej samej definicji, Ministerstwo Finansów proponuje w punkcie drugim opodatkowanie wszystkich dochodów związanych z zagranicą, nie tylko świadczenia usług przez zagranicznych podatników, ale także eksportu przez nich towarów do Polski. Narusza tym samym wyłączną jurysdykcję innych państw. Dla usunięcia sprzeczności tych dwóch zasad, Ministerstwo Finansów proponuje w ust. 4 art. 3 dodanie odesłania, że przez dochody wymienione w ust. 3 pkt 2 rozumie się m. in. te z art. 22 ust. 1 (określającego stawkę dla m. in. dochodów z usług „niematerialnych”) z użyciem ulubionego przez legislatorów podatkowych zwrotu: „z zastrzeżeniem”. Odesłanie w ust. 4 art. 3 brzmi tak: „Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 2, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 1 i 3-5, przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1.”. Chciałbym rozumieć ten przepis w ten sposób, że tylko prowadzenie przez zagranicznego podatnika działalności w Polsce za pomocą stałego zakładu (ust. 3 pkt 1) powoduje opodatkowanie w Polsce usług niematerialnych i innych usług wymienionych w art. 22 ust. 1 (jak na przykład transportu międzynarodowego). Jeśli tak jest, to nie rozumiem jednak, dlaczego w takim wypadku Ministerstwo Finansów po prostu nie skreśli feralnego przepisu o usługach „niematerialnych” zamiast powodować nowe niejasności przez wprowadzenie dwóch wykluczających się zasad, które trzeba będzie porządkować przy użyciu zacytowanego odesłania i przy otwarciu nowych wątpliwości w odniesieniu do opodatkowania eksportu towarów. Być może powodem tego skomplikowanego rozwiązania czyniącego art. 22 ust. 1 pkt 2a *de facto* przepisem martwym, jest niechęć przyznania się do błędu, polegającego na tym, że przez lata istniał przepis, którego być nie powinno?

¹⁷⁷ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12282503/12338461/12338462/dokument209682.pdf>

¹⁷⁸ Podobne zmiany następują w odniesieniu do ustawy dot. osób fizycznych.

SUMMARY

Services rendered by Non-Residents and the Case Law in Income Tax Matters

Author presents the issue of withholding tax on certain services such as advertisement, advisory, legal, marketing and similar services, known as „intangible”, rendered by foreign corporations outside of Polish territory for a Polish corporate recipient.

Author criticises the recent case-law pointing, that the source of income is in Poland, if Polish service recipient pays fees for the services or that the source of income is located in Poland, if the result of services occurs in Poland. Author argues that in fact, the right to tax is allocated to the state where the service provider is established – this rule is encompassed in the Commentary to the OECD Model Convention as a common rule for all the OECD member states, including Poland.

In the article, author first presents the rule of taxation of business profits as provided in art. 7 of the OECD Model comparing to the views taken by tax authorities in their official rulings. Then interprets the provisions of the corporate income tax law, presents the issue of the certificate of residency against the background of the OECD’s model convention, double tax treaties and the Constitution. She shows that the case law of the tax courts and rulings of the tax administration contradict the double tax treaties and may contravene the Vienna convention on the law of treaties, since services rendered abroad are outside of Polish tax jurisdiction. Author considers that the recent draft law on corporate income tax will not eliminate existing contradictions on withholding tax on services.

Key words: services provided by non-residents, income tax, double taxation conventions, source of income, residence certificate, circumvention of an international agreement, tax law, law

Słowa kluczowe: usługi świadczone przez nierezydentów, podatek dochodowy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, źródła dochodu, certyfikat rezydencji, obejście umowy międzynarodowej, prawo podatkowe, prawo

OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PRAWO PODATKOWE – WYBRANE ASPEKTY

IRENEUSZ NOWAK*

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wprowadzające	68
2. Istota obowiązku alimentacyjnego	69
3. Obowiązek alimentacyjny a podatek dochodowy od osób fizycznych.....	70
4. Obowiązek alimentacyjny a umowa darowizny w świetle podatku od spadków i darowizn	73
5. Podsumowanie	78

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Zasadniczym celem publikacji jest zbadanie, w jakim zakresie świadczenia związane z obowiązkiem alimentacyjnym podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i ewentualnie czy korzystają ze zwolnienia podatkowego. Przedmiotem artykułu jest także próba odpowiedzi na pytanie, kiedy świadczenia zaliczają się do obowiązku alimentacyjnego, a kiedy stanowią już darowiznę z koniecznością jej opodatkowania zgodnie z regulacjami ustawy o podatku od spadków i darowizn. Rozważania obejmują również skutki podatkowoprawne niezgłoszenia darowizny do opodatkowania.

* Ireneusz Nowak, dr nauk prawnych, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: irnowak@uni.lodz.pl.

2. ISTOTA OBOWIĄZKU ALIMENTACYJNEGO

Zgodnie z art. 128 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹⁷⁹ obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo¹⁸⁰. Zatem art. 128 k.r.o. wskazuje, między którymi spośród krewnych istnieje potencjalnie obowiązek alimentacyjny, dalsze zaś przepisy określają przesłanki powstania skonkretyzowanego obowiązku alimentacyjnego zobowiązanego względem uprawnionego do świadczeń alimentacyjnych¹⁸¹. Jednakże w pewnych sytuacjach obowiązek alimentacyjny może zostać rozszerzony na innych członów rodziny, czy też osoby niespokrewnione. Innymi słowy do kręgu zobowiązanych do alimentacji należą również inne osoby, które zostały wymienione w dalszych przepisach Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Również według M. Andrzejewskiego „obowiązek alimentacyjny wynika z pokrewieństwa albo z więzów prawnych, z którymi ustawodawca wiąże jego istnienie”¹⁸². Zatem poza obowiązkami alimentacyjnymi obciążającymi krewnych w linii prostej i rodzeństwo – należy wymienić również:

- a) obowiązki między małżonkami, małżonkami żyjącymi w separacji lub byłymi małżonkami,
- b) obowiązki pomiędzy powinowatymi, ale jedynie w relacji ojczym/macocha – pasierb/pasierbica,
- c) obowiązek mężczyzny, którego ojcostwo zostało uprawdopodobnione, łożenia na utrzymanie matki dziecka w okresie porodu i połogu oraz na utrzymanie dziecka przez trzy miesiące po urodzeniu,
- d) obowiązek alimentacyjny między osobami związanymi relacją przysposobienia (na wzór relacji pokrewieństwa), w tym również po jego rozwiązaniu¹⁸³.

Obowiązek alimentacyjny powstaje w razie spełnienia się ustawowych przesłanek alimentacji, gdzie uprawnionemu (wierzycielowi) przysługuje roszczenie o alimenty (wierzytelność), a zobowiązany (dłużnik) ma obowiązek spełnić odpowiadające mu świadczenie alimentacyjne (dług)¹⁸⁴. Co istotne, stosunek alimentacyjny jako stosunek prawnorodzinny, zbieżny ze stosunkiem obligacyjnym, wskazuje jego strony, tj. uprawnionego (wierzyciela) i zobowiązanego (dłużnika alimentacyjnego)¹⁸⁵.

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy; tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 583 ze zm.; dalej k.r.o.

¹⁸⁰ Oba te pojęcia należy rozumieć szeroko – K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz. 2015*, Legalis/el.

¹⁸¹ Ibidem.

¹⁸² M. Andrzejewski, [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz 2013* M. Andrzejewski, i in., Lex/el.

¹⁸³ Ibidem.

¹⁸⁴ Uchwała Sądu Najwyższego (dalej SN) z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex nr 707477.

¹⁸⁵ G. Jędrejek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Pokrewieństwo i powinowactwo 2014*, Lex/el.

Specyficzną cechą obowiązku alimentacyjnego, należącego przecież do kategorii stosunków obligacyjnych, jest przedmiot jego świadczenia, który może przybrać zarówno charakter majątkowy, jak i niemajątkowy¹⁸⁶. Według J. Ignaczewskiego „treścią obowiązku alimentacyjnego jest dostarczanie uprawnionemu środków utrzymania (bieżących potrzeb konsumpcyjnych: wyżywienie, ubranie, koszty utrzymania mieszkania, wypoczynku, koszty leczenia, opieki, rehabilitacji), a w miarę potrzeby także środków wychowania (służących rozwojowi fizycznemu i umysłowemu, w tym mieści się kształcenie, troska o zdrowie i zapewnienie dóbr kultury)”¹⁸⁷. Podobne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, w którym wyraża się pogląd, że obowiązek alimentacyjny spełnia doniosłe funkcje społeczne, m.in.; umacnia więzi rodzinne i wzajemną odpowiedzialność za członków rodziny, a ponadto na płaszczyźnie socjologicznej sprzyja realizacji funkcji ekonomicznej i opiekuńczo-zabezpieczającej rodziny mając wymiar moralny i ekonomiczny¹⁸⁸.

3. OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

3.1. Alimenty jako przychód podatkowy

Pojęcie „alimenty”, którym ustawodawca posługuje się w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸⁹ nie posiada na gruncie prawa podatkowego definicji legalnej¹⁹⁰. Jednakże zarówno w orzecznictwie, jak i literaturze przedmiotu, pojęcie „alimenty” utożsamia się z obowiązkiem alimentacyjnym¹⁹¹, który powstaje z mocy ustawy między osobami połączonymi węzłem rodzinnym oraz między innymi osobami, określonymi przez Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹⁹².

¹⁸⁶ J. Ignaczewski, *Alimenty. Komentarz 2013*, Leglis/el.

¹⁸⁷ Ibidem.

¹⁸⁸ T. Smyczyński, *Prawo rodzinne i opiekuńcze 2011*, Leglis/el.

¹⁸⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

¹⁹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2014 r., I SA/Sz 798/13, Legalis nr 980560.

¹⁹¹ G. Dudar, *Głosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 lipca 2004 r., III SA 1111/03*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 4, s. 311; A. Nowak, *Komentarz do art. 21 u.p.d.o.f.*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2014 r.*, W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), ODDK, Gdańsk 2014, s. 324; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2007 r., Lex nr 956906; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej (dalej DIS) w Poznaniu z dnia 8 października 2014 r., ILPB2/415-798/14-2/WS, <http://interpretacje-podatkowe.org/alimenty/ilpb2-415-798-14-2-ws>.

¹⁹² I. Nowak, *Opodatkowanie alimentów*, [w:] *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, J.M. Łukasiewicz (red.), I. Ramus (red.), tom I, Toruń 2015, s. 199 i nast.

Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, wyrażoną w treści art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.,¹⁹³ w podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, bez względu na rodzaj źródła, z którego pochodzą, oczywiście poza dochodami, które zostały *ex lege* zwolnione lub wyłączone z opodatkowania¹⁹⁴.

Od 1 stycznia 2007 r. alimenty (także na rzecz dzieci), zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., będącym doprecyzowaniem art. 10 ust 1 pkt 9 (inne źródła), stanowią przychód podatkowy¹⁹⁵. Jednakże zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych alimenty możemy podzielić na dwie grupy:

- a) podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych,
- b) objęte zwolnieniem z podatku.

3.2. Zwolnienie podatkowe alimentów

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f. wolne od podatku są alimenty:

- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Innymi słowy do alimentów zwolnionych z opodatkowania zaliczamy:

- a) alimenty na rzecz dzieci poniżej 25 roku życia (niezależnie od tego, czy kontynuują edukację),
- b) alimenty na rzecz dzieci, niezależnie od wieku, które otrzymują zasiłek pielęgnacyjny bądź rentę socjalną,
- c) alimenty przyznane na podstawie wyroku lub ugody sądowej, których wartość nie przekracza 700 zł miesięcznie, wypłacane innym osobom niż wskazane w punktach a-b).

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są również świadczenia pieniężne, wypłacane z funduszu alimentacyjnego, otrzymane w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów, niezależnie od tego, na rzecz kogo są one przekazywane oraz jaka jest ich podstawa ustalenia.

Z dokonanych wyżej ustaleń wynika, że ustawodawca mając na uwadze cel obowiązku alimentacyjnego – uzasadniony, m.in. względami humanitarnymi i moralnymi zapewnienia osobom, które własnymi siłami i środkami nie mogą zaspokoić swych potrzeb bytowych – wprowadził

¹⁹³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 września 2012 r., I SA/Ol 363/12, Lex nr 1220742.

¹⁹⁴ Z. Kukulski, *Rodzaje podatków*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, W. Nykiel (red.), M. Wilk UŁ, Łódź 2014, s. 84; W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2011, s. 235.

¹⁹⁵ Jednakże jak zauważa A. Bartosiewicz i R. Kubacki „ustawodawca nie jest całkowicie konsekwentny w przydzielaniu przychodów do poszczególnych źródeł. Na przykład alimenty zostały wskazane jako przychód z innych źródeł, gdy tymczasem są one rodzajem przychodu z prawa majątkowego” – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz 2014*, Lex/el.

zwolnienie podatkowe dla tych kategorii przychodów¹⁹⁶. Również według judykatury zwolnienie alimentów od opodatkowania podyktowane jest celem obowiązku alimentacyjnego w aspekcie moralnym, m.in. uczynienia zadość obowiązkowi świadczenia pomocy tym członkom rodziny, którzy własnymi siłami i środkami nie mogą zaspokoić swych potrzeb bytowych¹⁹⁷. Ponadto uprawnienia alimentacyjne związane są z realizacją podstawowych potrzeb życiowych uprawnionego, w tym jego egzystencją¹⁹⁸. Analogicznie podnosi K. Świąch, zauważając, iż ustawodawca respektując funkcję alimentów przyjmowaną na gruncie prawa rodzinnego, nie przypisuje im funkcji dochodowej, ponieważ obowiązek alimentacyjny to prawny nakaz pomocy osobom słabszym i niemogącym się samodzielnie utrzymać¹⁹⁹.

3.3. Odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty alimentów a zwolnienie podatkowe

Zwolnieniu od podatku dochodowego od osób fizycznych nie podlegają jednak odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty alimentów²⁰⁰. Odsetki otrzymane na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika w spełnieniu świadczenia pieniężnego stanowią odszkodowanie dotyczące korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono i jako takie nie są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. jednoznacznie wyłącza ze zwolnienia podatkowego wskazane odszkodowania²⁰¹. Innymi słowy tego rodzaju sytuacja odpowiada *expressis verbis* hipotezie normy prawnej wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f., zgodnie z którą: wolne od podatku dochodowego są (...) odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku sądowego do wysokości określonej w tym wyroku, z wyjątkiem odszkodowań dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby szkody mu nie wyrządzono²⁰². Tym samym tak sformułowany przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. oznacza, że odsetki należne w razie uchybienia przez dłużnika terminowi spełnienia świadczenia pieniężnego należy traktować jako wynagrodzenie za przedłużone i pozbawione podstaw prawnych korzystanie z cudzego kapitału i są

¹⁹⁶ K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz 2015*, Legalis/el.

¹⁹⁷ Uchwała Sądu Najwyższego (dalej SN) z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex 707477; I. Nowak, *Opodatkowanie...*, *op. cit.*, s. 206.

¹⁹⁸ W. Robaczyński, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2012, nr 85, s. 189 i nast.

¹⁹⁹ K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym 2013*, Lex/el.

²⁰⁰ Interpretacja indywidualna DIS w Bydgoszczy z dnia 31 grudnia 2013 r., ITPB2/415-918/13/MK, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=378871&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1.

²⁰¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2013 r., I SA/Gl 145/13, Legalis nr 712254; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 marca 2010 r., I SA/Rz 6/10, Lex nr 570704; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z dnia 21 stycznia 2008 r., II FSK 1629/06, Legalis nr 103377; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2010 r., III SA/Wa 1213/10, Lex nr 757383; P. Panfil, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 stycznia 2008 r., II FSK 1629/06*, *Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa* 2010, nr 1, s. 107 i nast.

²⁰² Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2012 r., II FSK 1009/11, Legalis nr 817623.

odszkodowaniem za pozbawienie wierzyciela możliwości dysponowania kapitałem²⁰³. Ponieważ jednak odszkodowanie to dotyczy korzyści, które wierzyciel mógłby osiągnąć, gdyby szkody mu nie wyrządzono, jest ono wyłączone ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f.²⁰⁴.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, iż w żadnej jednostce redakcyjnej przepisu art. 21 u.p.d.o.f. nie została zakodowana norma podatkowoprawna zawierająca zwolnienie podatkowe obejmujące wyżej analizowane odsetki za opóźnienie. Tym samym odsetki, które nie zostały wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, podlegają opodatkowaniu i jako niedopuszczalne należałoby uznać „poszerzanie” zakresu zwolnień w drodze wykładni, wbrew jednoznacznej woli ustawodawcy²⁰⁵.

4. OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A UMOWA DAROWIZNY W ŚWIETLE PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

4.1. Uwagi ogólne

Podatek od spadków i darowizn obciąża nieodpłatnie uzyskany przyrost majątkowy (nieodpłatny transfer majątku), czyli przesunięcie składników majątkowych pomiędzy dotychczasowym a nowym właścicielem²⁰⁶. Innymi słowy istota ekonomiczna tego podatku jest oparta na przyroście majątku podatnika, czyli „wzbogaceniu się” wskutek przejęcia określonych składników majątkowych pod tytułem nieodpłatnym (darmym)²⁰⁷.

Zgodnie z art. 888 § 1 kodeksu cywilnego²⁰⁸ przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Dokonywane w ten sposób świadczenie pod tytułem darmym jest przy tym dobrowolne, nie wynika więc ani z żadnego stosunku zobowiązaniowego, ani też z ustawy²⁰⁹. A *contrario* jeżeli istnieje tytuł nakładający obowiązek świadczenia (umowny lub ustawowy), nie można uznać dobrowolności wykonania

²⁰³ Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2009 r., II FSK 588/08, Lex nr 519453.

²⁰⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 marca 2010 r., I SA/Rz 6/10, Legalis nr 220440.

²⁰⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2013 r., I SA/GI 145/13, Legalis nr 712254.

²⁰⁶ Szerzej P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, KUL, Lublin 2006, *passim*; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe 2006*, Lex/el.

²⁰⁷ I. Nowak, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, M Sęk (red.), t. 3, UŁ, Łódź 2014, s. 237 i nast.; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex nr 1027125; A. 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 2011*, Lex/el.

²⁰⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny; tekst. jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.; dalej: k.c.

²⁰⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 878/13, Legalis nr 980469.

świadczenia, ponieważ świadczenie spełnione w wykonaniu obowiązku umownego lub ustawowego nie może być uznane za świadczenie w wykonaniu umowy darowizny²¹⁰. Zasadnie przyjmuje się w orzecznictwie, że umowa darowizny ma przyczynę w zamiarze darczyńcy, aby kosztem własnego majątku nieodpłatnie wzbogacić inną osobę, gdyż w umowie darowizny bezpłatność należy do *essentialiae negotii*²¹¹.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 podatkowi 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, m.in. tytułem darowizny²¹². Obowiązek podatkowy ciążyący na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych przy nabyciu w drodze darowizny powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia²¹³.

4.2. Obowiązek alimentacyjny czy już umowa darowizny – problemy praktyczne

Zasadniczy spór między organami podatkowymi a podatnikami sprowadza się najczęściej do ustalenia, czy charakter prawny otrzymywanych świadczeń należy zakwalifikować jako obowiązek alimentacyjny, czy już jako darowiznę. Nie ulega wątpliwości, że obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn, gdyż obejmuje on dostarczenie środków utrzymania i w miarę potrzeby środków wychowania, ale nie mieści się w nim obowiązek dawania darowizn²¹⁴. Ponadto „bezwzględnie obowiązujące normy regulujące obowiązki alimentacyjne są podstawą konstrukcji prawnej stosunku prawnego łączącego uprawnionego z osobą zobowiązaną. Ma on charakter zobowiązaniowy, a jego elementami są strony (wierzyciel i dłużnik) oraz przedmiot (świadczenie), gdzie wierzycielem alimentacyjnym jest osoba, której alimenty przysługują, a dłużnikiem jest osoba zobowiązana do ich świadczenia”²¹⁵. Natomiast darowizna jest umową polegającą na zobowiązaniu się darczyńcy do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku, a dokonywane w ten sposób świadczenie pod tytułem darmym jest przy tym dobrowolne, nie wynika więc ani z żadnego stosunku zobowiązaniowego, ani też z ustawy²¹⁶. Konstatując należy stwierdzić, iż

²¹⁰ Ibidem.

²¹¹ Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2015 r., I ACa 160/15, Lex nr 1746338.

²¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 696; W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015, s. 357; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s. 403.

²¹³ Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń – art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.

²¹⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, Legalis nr 771264.

²¹⁵ M. Andrzejewski, *op. cit.*, Lex/el.

²¹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 października 2004 r., I SA/Gd 858/01, Legalis nr 654356.

czym innym jest obowiązek, a czym innym prawo, ponieważ ten pierwszy jest niewątpliwie obowiązkiem alimentacyjnym, a to drugie tylko możliwością określonego postępowania²¹⁷.

O zakresie obowiązku alimentacyjnego decydują usprawiedliwione potrzeby uprawnionego. Jednakże pojęcia usprawiedliwionych potrzeb nie można jednoznacznie zdefiniować, gdyż brak jest jednego i jedyne stałego kryterium odniesienia. Rodzice, w zależności od swych możliwości, zobowiązani są zapewnić dziecku środki do zaspokojenia zarówno jego potrzeb fizycznych (np. wyżywienia, mieszkania, odzieży, higieny osobistej, leczenia w razie choroby), jak i duchowych (kulturalnych), a także środki wychowania (kształcenia ogólnego, zawodowego) według zdolności, dostarczania rozrywek i wypoczynku²¹⁸. Przy ocenie, które z potrzeb uprawnionego powinny być uznane za potrzeby usprawiedliwione, należy z jednej strony brać pod uwagę możliwości zobowiązanego, z drugiej zaś zakres i rodzaj potrzeb²¹⁹. Przykładowo, jeżeli możliwości rodziców pozwalają na przekazanie synowi pewnej kwoty pieniędzy ponad zwykle środki służące utrzymaniu, przeznaczone na zakup komputera, to nie można uznać, że świadczenie to przekraczało ramy obowiązku alimentacyjnego, a spełnione w ten sposób świadczenie nie nosi cech zawartej między rodzicami a synem umowy darowizny²²⁰.

Dzieci mają prawo do równej z rodzicami stopy życiowej niezależnie od tego, czy żyją z nimi wspólnie, czy też oddzielnie²²¹. Zatem skoro w obowiązku alimentacyjnym mieści się obowiązek zapewnienia podstawowych potrzeb życiowych, to można do niego zaliczyć także i drobne prezenty, przy czym zwrot „drobne prezenty” to pojęcie nieostre, a zatem należy każdorazowo je oceniać w kontekście możliwości rodziców i ich potencjału finansowego²²². Innymi słowy do obowiązku alimentacyjnego należy bez wątpienia zapewnienie podstawowych potrzeb życiowych, w tym także drobne podarunki²²³. Jednak względy doświadczenia życiowego nakazują przyjąć, że nie należą do nich, np. znaczne kwoty pieniężne świadczone jednorazowo²²⁴, drogie mieszkania i samochody, ponieważ obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn²²⁵. Również według orzecznictwa „obowiązek alimentacyjny obejmuje dostarczenie środków utrzymania i w miarę potrzeby środków wychowania, ale nie mieści się w nim obowiązek dawania darowizn”²²⁶. Niewątpliwie rodzice mają prawo zapewnić dziecku „start życiowy w dorosłe samodzielne życie”,

²¹⁷ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, Lex nr 450089.

²¹⁸ Uchwała SN z dnia 16 grudnia 1987 r., III CZP 91/86, <http://prawo.legeo.pl/prawo/iii-czp-91-86/>.

²¹⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 115/13, Legalis nr 758942.

²²⁰ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1997 r., I SA/Wr 1832/96; Lex nr 35113 z glosą W. Nykiela i T. Pajora, Orzecznictwo Sądów Polskich 1999, z. 3 poz. 55 s. 132; K. Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2007*, Lex/el.

²²¹ Uchwała SN z dnia 16 grudnia 1987 r., III CZP 91/86, <http://prawo.legeo.pl/prawo/iii-czp-91-86/>.

²²² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 881/13, Legalis nr 980474.

²²³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 grudnia 2015 r., I SA/Gd 1473/15, CBOSA.

²²⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA.

²²⁵ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, CBOSA.

²²⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA.

jednakże zapewnienie środków na przyszłość w postaci zakupu nieruchomości nie mieści się w kategorii obowiązku alimentacyjnego i wykracza poza ramy wynikające z art. 135 k.r.i.o.²²⁷.

Powyższe problemy dostrzegalne są również w orzecznictwie, w którym wskazuje się, m.in., że „w sytuacji gdy usprawiedliwione potrzeby osoby uprawnionej do alimentacji, okazały się dużo mniejsze niż możliwości zarobkowe osoby zobowiązanej i zarazem pozwalały jej na „zaoszczędzenie” ok. 90 % z otrzymanej kwoty, to uprawnionym jest wyrazić ocenę, że zaoszczędzone przez tę osobę środki pieniężne, przeznaczone przez nią w części na sfinansowanie wydatków na wkład pieniężny do spółki cywilnej, na nabycie udziałów w spółce z o.o. oraz na dopłaty do kapitału zapasowego tej spółki nie mieszczą się w zakresie ustawowego obowiązku alimentacyjnego. Środki te nie służą bowiem zaspokojeniu usprawiedliwionych potrzeb osoby uprawnionej w zakresie utrzymania i wychowania, a tylko takie mogą być objęte obowiązkiem alimentacyjnym, stosownie do brzmienia przepisu art. 128 k.r.o. Środki te przekazane uprawnionej nieodpłatnie kosztem majątku darczyńcy należy zakwalifikować jako pochodzące z darowizny, w rozumieniu art. 888 § 1 k.c. Tylko kwoty otrzymane i wydatkowane na zaspokojenie usprawiedliwionych potrzeb w zakresie utrzymania i wychowania mogą zostać uznane za świadczenia alimentacyjne”²²⁸. Co więcej, w judykaturze słusznie wskazuje się, że przekazywane regularnie kwoty pieniężne, które umożliwiły w efekcie sfinansowanie zakupu mieszkania, są po prostu darowizną²²⁹. Zatem jeżeli ojciec przekazał na rzecz córki środki pieniężne z przeznaczeniem na zakup mieszkania z majątku objętego wspólnością małżeńską, to podnoszenie zarzutu, że przekazanie środków pieniężnych nie nastąpiło w ramach umowy darowizny, a stanowiło wykonanie obowiązku alimentacyjnego rodziców względem dzieci, nie zasługuje na uwzględnienie i ma na celu jedynie uniknięcie ciężaru podatkowego²³⁰.

4.3. Skutki podatkowoprawne niezgłoszenia darowizny do opodatkowania

Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży wyłącznie na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych, czyli osobie fizycznej, zgodnie z regulacją zakresu podmiotowego wyznaczonego artykułem 1 u.p.s.d.²³¹.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20 %, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku

²²⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 grudnia 2015 r., I SA/Gd 1473/15, CBOSA.

²²⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., I SA/Sz 151/14, Lex nr 1510116; por. A. Szwed, *Glosa do wyroku WSA w Szczecinie z 10 września 2014 r. (I SA/Sz 151/14)*, *Studia Prawnicze i Administracyjne* 2015, nr 12, s. 45 i nast.

²²⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 806/13, Lex nr 1437154; wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 1751/06, CBOSA.

²³⁰ Wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 114-115/13, CBOSA.

²³¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 637.

czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Nie ulega zatem wątpliwości, że jeżeli darowizna miała miejsce, a jedynie nie została zgłoszona do opodatkowania i nie odprowadzono od niej należnego podatku, jej ujawnienie (powołanie się na nią) podlega 20 % sankcyjnej stawce podatku przewidzianej w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia jest to, czy w chwili przekazania środków pieniężnych obdarowana była osobą małoletnią, ponieważ ustalając zakres zastosowania 20% stawki w podatku od spadków i darowizn, ustawodawca nie uwzględnił powyższych okoliczności jako przesłanek zwalniających z możliwości jej zastosowania²³². Zatem zapłata właściwej kwoty podatku od spadków i darowizn może być dokonana jedynie na podstawie doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn, ponieważ zobowiązanie podatkowe w przypadku analizowanej daniny nie powstaje z mocy prawa, lecz w dniu doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania²³³. Tym samym, późniejsze dokonanie wpłaty podatku, nawet jeżeli miało miejsce przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu otrzymania darowizny, na którą powołał się podatnik, pozostaje bez wpływu na fakt wcześniejszego zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 15 ust. 4 u.p.s.d.²³⁴.

Artykuł 15 ust. 4 u.p.s.d. jest następstwem unormowania zawartego w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., zgodnie z którym jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia²³⁵. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Także w orzecznictwie zauważono, że „z przepisu art. 6 ust. 4 w zw. z art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn w sposób jednoznaczny wynika, że w sytuacji, gdy nabycie nie zgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje ponownie z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tej darowizny, a nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze takiej darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20%”²³⁶. Należy przy tym pamiętać, że regulacja art. 15 ust. 4 u.p.s.d. została wprowadzona jako reakcja na praktykę powoływania się w trakcie postępowań podatkowych, w tym dotyczących

²³² Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 stycznia 2012 r., I SA/OI 724/11, Legalis nr 434283.

²³³ A. Hanusz, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego* A. Hanusz (red.), P. Czerski, M. Musiał, A. Niezgoda, P. Szczęśniak 2015, Lex/el.

²³⁴ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., II FSK 2489/13, CBOSA.

²³⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/OI 19/14, Legalis nr 787315.

²³⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 kwietnia 2009 r., I SA/GI 1083/08, CBOSA.

nieujawnionych źródeł przychodów, na zawarte umowy darowizny, celem uprawdopodobnienia źródła finansowania poczynionych wydatków, nieznajdujących pokrycia w ujawnionych dochodach²³⁷.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „sankcyjna stawka podatku od spadków i darowizn może być zastosowana jedynie w wypadku, gdy na fakt nabycia darowizny powołuje się sam podatnik, co wyklucza opodatkowanie darowizny stawką 20-procentową w przypadku powołania się na nią przez świadka bądź inny podmiot, który nie jest podatnikiem”²³⁸. Również w sytuacji, kiedy darczyńca powoła się na dokonaną darowiznę, obdarowany nie będzie obciążony 20-procentową stawką sankcyjną.

Z chwilą przyjęcia darowizny następuje pierwotne powstanie obowiązku podatkowego²³⁹. Tym samym „w następstwie powołania się na darowiznę, której podatnik wcześniej nie zgłosił do opodatkowania powstaje ponownie obowiązek podatkowy, umożliwiający opodatkowanie także tych darowizn, których ujawnienie przez podatnika nastąpiło po upływie okresu przedawnienia ustalenia zobowiązania podatkowego w stosunku do pierwotnego obowiązku podatkowego”²⁴⁰. Innymi słowy, z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. wynika, że „powołanie się” na fakt darowizny skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, a także zastosowaniem – przy wymiarze podatku – wyższej stawki, niezależnie od formy w jakiej to nastąpiło. Nie ma znaczenia, czy strona złożyła oświadczenie na piśmie, czy też złożyłaby ustne oświadczenie zaprotokołowane przez kontrolujących²⁴¹. Ponadto obowiązek podatkowy, w wypadku darowizny nie zgłoszonej do opodatkowania istnieje nadal, nawet po upływie terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej²⁴².

5. PODSUMOWANIE

Roszczenie alimentacyjne jest ściśle związane z osobą uprawnionego²⁴³, wskutek zdarzeń, z którymi dany akt prawny łączy jego powstanie, np. urodzenie, małżeństwo, przysposobienie, ciąża, poród, itp.²⁴⁴. Jak wskazał G. Jędrejek „prawa i obowiązki alimentacyjne mają charakter ściśle

²³⁷ Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2210/12, Lex nr 1572454; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/OI 19/14, Lex nr 1443023.

²³⁸ S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 269; analogicznie P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym 2011*, Legalis/el.

²³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2009 r., III SA/Wa 1043/09, Legalis nr 213185.

²⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010 r., III SA/Wa 92/10, Legalis nr 270412; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2009 r., III SA/Wa 1043/09, Legalis nr 213185.

²⁴¹ Wyroki WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r., I SA/OI 666-669, CBOSA.

²⁴² B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 21 marca 1991 r., III AZP 14/90*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4, s. 88; Z. Ofiarski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2002*, Lex/el.

²⁴³ Uchwała SN z dnia 25 listopada 1975 r., III CZP 76/75, Legalis nr 19117.

²⁴⁴ J. Ignaczewski, *Alimenty...*, op. cit., Lex/el.

osobisty, a co za tym idzie nie są przenoszalne ani *inter vivos*, ani *mortis causa*²⁴⁵ w przeciwieństwie do umowy darowizny, która służy dyspozycjom za życia (*inter vivos*)²⁴⁶.

Przysporzenie z tytułu alimentów w podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest neutralne podatkowo. Jednakże świadczenie to może zostać objęte zwolnieniem podatkowym w zależności od statusu osoby je otrzymującej. Jak już była o tym mowa, w art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f. zwalnia się od podatku alimenty:

- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia,
- b) dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- c) na rzecz innych osób niż wymienione w punkcie a) i b), a otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Z powyższego wynika, m.in., iż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie różnicują skutków podatkowopravných otrzymywania alimentów w zależności od tego, czy obowiązek alimentacyjny wobec dzieci został nałożony w orzeczeniu sądowym, czy też alimenty płacone są przez zobowiązanego bez wyroku sądowego (ugoda pozasądowa/alimenty umowne), gdyż w każdej sytuacji alimenty podlegają nielimitowanemu zwolnieniu z opodatkowania²⁴⁷. Natomiast w przypadku alimentów na rzecz innych osób niż dzieci, zwolnienie podatkowe jest limitowane – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 700 zł, a ponadto uwarunkowane od wyroku lub ugody sądowej. Zatem kwota alimentów miesięcznych ponad 700 zł stanowi przychód, który podlega opodatkowaniu i powinien być wykazany w zeznaniu podatkowym wraz z innymi dochodami osiągniętymi w tym samym roku podatkowym²⁴⁸.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają zastosowania do przychodów podlegających ustawie o podatku od spadków i darowizn. W sytuacji zatem, gdy rodzic przekazuje dziecku środki pieniężne będące darowizną w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego stanowiąc one będą przedmiot opodatkowania w podatku od spadków i darowizn²⁴⁹. Nie będą mieć więc alimentacyjnego charakteru obowiązki, które nie są konsekwencją relacji rodzinnych lub innych jednoznacznie określonych w przepisach Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, lecz wynikają ze zdarzeń cywilnoprawnych, takich jak na przykład umowa

²⁴⁵ G. Jędrejek, *Kodeks...*, *op. cit.*, Lex/el.

²⁴⁶ P. Księżak, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 grudnia 2013 r., III CZP 79/13*, Państwo i Prawo 2015, nr 10, s. 123-128.

²⁴⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT...*, *op. cit.*, Lex/el.

²⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 maja 2010 r., IBPBII/1/415-237/10/AS, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=365555&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1.

²⁴⁹ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 23817 w sprawie opodatkowania środków pieniężnych przekazywanych z tytułu wykonywania ustawowego obowiązku alimentacyjnego, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/549D9674>.

darowizny²⁵⁰. Innymi słowy czyniąc darowiznę, darczyńca realizuje zamiar przysporzenia obdarowanemu korzyści kosztem własnego majątku, ponieważ zasadniczą cechą darowizny jest jej nieodpłatność, czyli brak ekwiwalentu ekonomicznego jako odpowiednika świadczenia darczyńcy²⁵¹.

Obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn²⁵², m.in. dlatego, że obowiązek alimentacyjny – obok realizacji celu ekonomicznego, jakim jest zapewnienie uprawnionemu niezbędnych środków materialnych pozwalających zaspokoić jego potrzeby – służy kształtowaniu właściwych wzorców postępowania w rodzinie, wpływa na umocnienie więzi i kształtuje wzajemne relacje między jej członkami. Realizacja tych celów jest możliwa jedynie w relacji między osobami uprawnionymi i zobowiązanymi do alimentacji, określonymi w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym²⁵³. Przykładowo, kwota przekazana dziecku, które pozostaje na utrzymaniu rodziców w związku z dalszą nauką, nie stanowi darowizny, lecz jest jedynie wykonaniem obowiązku alimentacyjnego, ponieważ nie jest spełnione podstawowe kryterium charakteryzujące umowę darowizny w stosunku rodzice-dzieci a mianowicie zdolność do samodzielności ekonomicznej²⁵⁴. Tym samym, darowizna nie zmienia swojego charakteru w zależności od tego, czy jest przekazywana na rzecz dziecka, co do którego ciąży na rodzicach obowiązek alimentacyjny, czy też taki obowiązek już nie występuje²⁵⁵. W przeciwnym razie wszelkie darowizny dokonywane na rzecz dziecka należałoby uznać za realizację tego obowiązku, co oczywiście stałoby w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa²⁵⁶.

Reasumując, podkreślić należy, że pomiędzy obowiązkiem alimentacyjnym a darowizną występuje istotna różnica, ponieważ charakter alimentów polega na zaspokojeniu bieżących potrzeb osoby uprawnionej, która nie ma środków, by utrzymać się samodzielnie i o powstaniu obowiązku alimentacyjnego decyduje sytuacja osobista i ekonomiczna uprawnionego oraz zobowiązanego do ich spełnienia. Natomiast darowizna ma charakter dobrowolny i polega na przekazaniu komuś jakiegoś składnika majątku w tym pieniędzy²⁵⁷.

Przepis art. 15 ust. 4 u.p.s.d., który ma bez wątpienia charakter sankcyjny (represyjny)²⁵⁸ – stawka podatku 20% – nakłada na organy podatkowe obowiązek szczególnie wnikliwego badania, czy wystąpiły okoliczności uzasadniające uwzględnienie tego przepisu przy wymiarze podatku, przez co przesłanki zastosowania przewidzianej w nim stawki muszą być pojmowane ściśle, tak aby nie doszło

²⁵⁰ M. Andrzejewski, *op. cit.*, Lex/el.

²⁵¹ Wyrok SA w Białymstoku z dnia 18 marca 2015 r., I ACa 985/14, Lex nr 1665054.

²⁵² Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, Lex nr 450089

²⁵³ Uchwała SN z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex nr 707477.

²⁵⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 879/13, Legalis nr 980470.

²⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 1751/06, Legalis nr 179221.

²⁵⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2006 r., I SA/Wr 1558/05, Legalis nr 342195.

²⁵⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 maja 2015 r., II SA/Łd 219/15, Lex nr 1792718.

²⁵⁸ A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 209; D. Strzelec, *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, Monitor Podatkowy 2011, nr 4, s. 15 i nast.

do objęcia nimi stanów faktycznych nie ujętych w treści przepisu²⁵⁹, np. związanych z obowiązkiem alimentacyjnym. Jednakże w sytuacji, kiedy obdarowany nie złożył zeznania podatkowego w związku z otrzymanymi darowiznami, ani też nie dokonał zgłoszenia o nabyciu przedmiotu darowizny w trybie art. 4a ust. u.p.s.d. (tzw. zwolnienie zerowe dla osób najbliższych)²⁶⁰ podlega opodatkowaniu stawką sankcyjną według art. 15 ust. 4 u.p.s.d.²⁶¹.

SUMMARY

Maintenance obligation and tax law – selected issues

The paper presents the issues of selected aspects of taxing the maintenance obligation under the personal income tax and gift and inheritance tax. The publication shows, i.a., that gain on account of maintenance is not „tax neutral” – both in terms of personal income tax and gift and inheritance tax.

The paper also shows that the maintenance obligation cannot include the gift obligation, i.a. due to the fact that an act in the law in the form of a gift does not change the nature depending on whether it is performed for the benefit of the child towards whom the parents do or do not hold the maintenance obligation. Otherwise, any gifts performed for the benefit of the child should be construed as fulfilment of the said obligation, which naturally would be contrary to the law.

Key words: maintenance obligation, tax law, personal income tax, inheritance and donation tax, donation agreement

Słowa kluczowe: obowiązek alimentacyjny, prawo podatkowe, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od spadków i darowizn, umowa darowizny

²⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1264/08, Legalis nr 261783.

²⁶⁰ Szerzej I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012/el.

²⁶¹ S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, s. 463; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2211/12, Legalis nr 1068545.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

PRZEMYSŁAW OSTOJSKI*

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wprowadzające	82
2. Rozstrzygnięcie o dopuszczalności egzekucji i przerwanie biegu terminu przedawnienia obowiązku.....	84
3. Pozyskiwanie informacji przez organ egzekucyjny	87
4. Zbieg egzekucji i rozliczenie kosztów egzekucyjnych.....	89
5. Wnioski.....	94

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Dyskusja na temat egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych powinna być zdeterminowana pytaniem o jej efektywność. Kryterium to, w świetle podstawowych funkcji egzekucji obowiązków pieniężnych, odróżnia ją od przymusowego wykonania świadczeń o charakterze niepieniężnym. Specyfika zaś egzekucji należności daninowych powoduje, że w doktrynie polskiej wysunięto propozycję uregulowania tej materii wraz z ogólnym prawem podatkowym w ogólnym kodeksie daninowym²⁶². Rozwiązanie takie funkcjonuje m.in. w Niemczech²⁶³. Z pewnością przyjęcie takiego sposobu normowania egzekucji zaległości z tytułu podatków, opłat, ceł i innych

* Przemysław Ostojki, dr nauk prawnych, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, p.ostojki@wsa.poznan.pl.

²⁶² C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 338; *tenże*, *Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9, s. 12 i 17.

²⁶³ Część Szósta niemieckiego Prawa daniowego (Sechster Teil der Abgabenordnung, AO) z 15 marca 1976 r., BGBl I S. 3866, 2003 I S. 61.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

danin publicznych stwarza szanse na lepsze zsynchronizowanie jej z przepisami materialnoprawnymi oraz tymi, które dotyczą postępowań jurysdykcyjnych. Jednocześnie jednak powstaje pytanie, czy samo przeniesienie regulacji egzekucji administracyjnej zaległości daninowych do ustawy regulującej problematykę ogólnego prawa podatkowego może wzmocnić efektywność egzekucji publicznoprawnych świadczeń pieniężnych w Polsce?

Próbując odpowiedzieć na postawione powyżej pytanie warto spojrzeć na polski system egzekucji administracyjnej z perspektywy diametralnie odmiennego modelu egzekucji, który obowiązuje w Konfederacji Szwajcarskiej. Jest to o tyle użyteczne, że pozwala na ukazanie odmiennych mechanizmów funkcjonujących w porządkach prawnych obu wskazanych państw, wpływających zasadniczo na rezultat dokonywanych czynności egzekucyjnych. Zamierzeniem podjętego opracowania jest weryfikacja tezy, iż jednolity system egzekucji dotyczący wszelkich obowiązków pieniężnych skuteczniej realizuje interesy wierzyciela podatkowego, aniżeli prawo polskie.

Tytułem wprowadzenia w analizowaną tematykę należy zwrócić uwagę, że polski system egzekucji obowiązków pieniężnych posiada charakter dualistyczny, co oznacza, że w odrębnych trybach podlegają przymusowemu wykonaniu należności publicznoprawne oraz prywatnoprawne. Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji normuje co do zasady egzekucję obowiązków natury publicznoprawnej, w tym zaległości podatkowych (art. 2 § 1 pkt. 1 - 9 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁶⁴), która realizowana jest przez poszczególne organy administracji publicznej (art. 19 u.p.e.a.). Poza zakresem jej stosowania pozostaje zasadniczo egzekucja należności prywatnoprawnych, którą realizują organy sądowe w trybie określonym w dziale III ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego²⁶⁵.

Natomiast odmienne rozwiązanie przyjął szwajcarski ustawodawca federalny, ustanawiając w ustawie z 11 kwietnia 1889 r. o egzekucji zaległości oraz upadłości²⁶⁶ (art. 38 ust. 1 SchKG) jednolite postępowanie w sprawie ściągnięcia należności (*Betreibungsverfahren*) dla przymusowego wykonania wszelkich świadczeń pieniężnych, zarówno prywatnoprawnych, jak i publicznoprawnych, w tym podatkowych (*arg. a contrario* z art. 43 lit. 1 SchKG). Niniejsze opracowanie nie ma na celu kompleksowego porównania egzekucji administracyjnej w obu wspomnianych państwach. Analiza wyłącznie niektórych instytucji, składających się na tok polskiego postępowania egzekucyjnego w administracji oraz szwajcarskiego postępowania w sprawie ściągnięcia należności – podjęta we wspomnianym celu – powinna ukazać podstawowe mechanizmy wpływające na poziom efektywności egzekucji należności podatkowych w tych państwach.

²⁶⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.; dalej: u.p.e.a.

²⁶⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.

²⁶⁶ Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889, SR 281.1; dalej: SchKG.

2. ROZSTRZYGNIĘCIE O DOPUSZCZALNOŚCI EGZEKUCJI I PRZERWANIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ OBOWIĄZKU

Wspomniana różnorodność modeli wykonania świadczeń pieniężnych przy użyciu przymusu egzekucyjnego w Polsce i w Szwajcarii jest bardzo wyraźna w początkowych etapach postępowań egzekucyjnych w obu tych państwach. W ujęciu dynamicznym chodzi o tę fazę tych postępowań, w których zarówno wierzyciel, jak i organ egzekucyjny podejmują czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych, lecz nie dochodzi jeszcze do wszczęcia egzekucji. W literaturze polskiej etap ten określa się w sposób generalny jako stadium poprzedzające egzekucję²⁶⁷, w którym wierzyciel kieruje do zobowiązanego upomnienie (pod warunkiem, że przepisy prawa nie dopuszczają wszczęcia egzekucji bez uprzedniego zagrożenia indywidualnego), a następnie wystawia – na urzędowym formularzu – i przesyła do organu egzekucyjnego tytuł wykonawczy wraz z wnioskiem o wszczęcie egzekucji. Po otrzymaniu tytułu wykonawczego organ egzekucyjny bada z punktu widzenia formalnego prawidłowość tytułu oraz dopuszczalność egzekucji²⁶⁸. Jeżeli organ egzekucyjny stwierdzi nieprawidłowość tytułu wykonawczego lub niedopuszczalność egzekucji, orzeka o nieprzystąpieniu do egzekucji. Z punktu widzenia podjętej analizy istotne znaczenie ma to, że w tym wypadku, dokonując z urzędu badania dopuszczalności egzekucji, organ egzekucyjny nie jest uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym (art. 29 u.p.e.a.)²⁶⁹. Dopiero po wszczęciu egzekucji możliwa jest weryfikacja twierdzenia wierzyciela przede wszystkim w odniesieniu do istnienia w pełni skonkretyzowanego i wymagalnego obowiązku – w toku postępowania wywołanego wniesieniem przez zobowiązanego zarzutów (art. 33 u.p.e.a.)²⁷⁰. Złożenie tego środka prawnego możliwe jest dopiero od chwili doręczenia zobowiązanemu tytułu wykonawczego, a więc od chwili wszczęcia egzekucji (art. 27 § 1 pkt 9 w zw. z art. 26 § 5 u.p.e.a.). Oznacza to, że na gruncie prawa polskiego definitywne stwierdzenie przez organ egzekucyjny dopuszczalności egzekucji administracyjnej odbywa się dopiero po jej wszczęciu, tzn. po

²⁶⁷ Zob. m.in. M. Masternak, [w:] T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2011, s. 97-98. L. Klat-Wertelecka, *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009, s. 325. R. Suwaj określa zaś omawiany etap „czynnościami przygotowawczymi” – zob. tenże, [w:] J. Dembczyńska, P. Pietrasz, K. Sobieralski, R. Suwaj, *Praktyka administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, Wrocław 2009, s. 121 i n.

²⁶⁸ Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, czynności tych dokonuje jeden i ten sam organ – zob. A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji* [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*, R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 324; Z. R. Kmiecik, *Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2014, s. 243.

²⁶⁹ Zob. Z. Leoński, [w:] R. Hauser, Z. Leoński, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 105; P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 158-159.

²⁷⁰ P. Przybysz, *Administracyjne środki prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Warszawa 2012, s. 239; ponadto: R. Hauser, *Zarzut w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, [w:] *Z problematyki prawa administracyjnego i nauki administracji. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Zbigniewa Leońskiego*, Z. Janku, M. Szewczyk, M. Waligórski, K. Wojtczak, K. Ziemiński (red.), Poznań 1999, s. 124.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI
ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA
EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

zastosowaniu pierwszego środka egzekucyjnego. Dokonanie zajęcia składnika majątkowego zobowiązanego rodzi koszty egzekucyjne (art. 64 § 1 u.p.e.a.) i to niezależnie od skuteczności zajęcia. Okoliczności tej nie zmienia fakt, że zgłoszenie przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej co do zasady zawiesza postępowanie egzekucyjne do czasu wydania ostatecznego postanowienia w przedmiocie zgłoszonego zarzutu (art. 35 § 1 u.p.e.a.)²⁷¹.

Natomiast celem postępowania wstępnego w szwajcarskim systemie prawa egzekucyjnego jest stwierdzenie i ewentualna weryfikacja istnienia, wysokości, wymagalności oraz wykonalności obowiązku poddanego egzekucji²⁷². Obie fazy postępowania egzekucyjnego według szwajcarskiej ustawy federalnej o ściągnięciu należności i upadłości, tzn. wspomniane postępowanie wstępne (*Einleitungsverfahren*) oraz tzw. właściwe postępowanie egzekucyjne (*eigentliches Vollstreckungsverfahren*), są wszczynane na wniosek wierzyciela²⁷³. Pierwsze, analizowane w tym miejscu stadium postępowania rozpoczyna się złożeniem żądania ściągnięcia należności (*Betriebsbegehren*), w którym wierzyciel powinien podać m.in. sumę wierzytelności we frankach szwajcarskich oraz wskazać dokument, z którego wynika wierzytelność, względnie uzasadnić swoje żądanie (art. 67 ust. 1 SchKG). W toku postępowania wstępnego dochodzi do sporządzenia przez organ egzekucyjny – na urzędowym formularzu – nakazu zapłaty, który stanowi podstawę prawną egzekucji (*Zahlungsbefehl*; art. 69 ust. 1 i 4, art. 71 ust. 1 SchKG). Przy tym szwajcarski organ egzekucyjny nie weryfikuje istnienia, wysokości, wymagalności ani wykonalności świadczenia²⁷⁴. Nakaz zapłaty wywołuje skutki prawne dopiero od chwili jego doręczenia dłużnikowi²⁷⁵. Podstawową konsekwencją tego faktu jest konieczność zaspokojenia wierzyciela w terminie dwudziestu dni; w przeciwnym wypadku nakaz zapłaty staje się tytułem dla przymusowego wykonania należności (por. art. 38 ust. 2, art. 88 ust. 1 SchKG)²⁷⁶. Dłużnik może wystąpić przeciwko temu skutkowi doręczenia nakazu zapłaty, składając w terminie dziesięciu dni do organu egzekucyjnego tzw. wniosek prawny (*Rechtsvorschlag*), który może dotyczyć zarówno kwestii formalnych (np. właściwości organu egzekucyjnego, braków formalnych nakazu zapłaty), jak i materialnych – odnoszących się do istnienia, wysokości, wymagalności lub wykonalności świadczenia. Wniosek ten powoduje

²⁷¹ Szerzej: P. Ostojski, W. Piątek *Podstawowe założenia nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z 11 października 2013 r.*, Państwo i Prawo 2014, z. 8, s. 73.

²⁷² K. Spühler, *Schuldbetreibungs- und Konkursrecht I*, Zürich-Basel-Genf 2014, s. 22-23; K. Amonn, F. Walther, *Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts*, Bern 2013, s. 53; F. Lorandi, *Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG)*, 2014, Zürich 2014, s. 15 i n.; B. T. Strehl, *Der Schuldnerschutz in Deutschland, Österreich und in der Schweiz bei der Vollstreckung von Geldforderungen in bewegliche und unbewegliche Sachen*, Frankfurt am Main-Berlin-Bern-Bruxelles-New York-Oxford-Wien 2009, s. 38; K. Puderbach, *Situation des Drittschuldners bei der Forderungspfändung. Eine systematische Darstellung unter Berücksichtigung der Rechtslage in Österreich und in der Schweiz*, Bonn 1991, s. 216; M. Hunziker, M. Pellascio, Zürich 2012, s. 87.

²⁷³ Por. E. Ulbricht, [w:] *Grenzüberschreitende Zwangsvollstreckung*, D. J. von Rosenstiel i in., Heidelberg 2012, s. 290.

²⁷⁴ K. Spühler, *Schuldbetreibungs-..., op. cit.*, s. 73-76; por. Bundesgericht, wyrok z 13 lipca 2012, 288/2012, 138 III 528.

²⁷⁵ J. Kren-Kostkiewicz, H.U. Walder, *Schuldbetriebungs- und Konkursgesetz mit weiteren Erlassen und Bundesgerichtspraxis*, Zürich 2012, s. 143.

²⁷⁶ Tamże.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI
ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA
EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

wstrzymanie postępowania (art. 78 SchKG), jednak nie wywołuje on automatycznie weryfikacji dopuszczalności egzekucji²⁷⁷. Nadanie postępowaniu dalszego biegu uzależnione jest bowiem od rozstrzygnięcia sądu albo organu administracyjnego o materialnej zasadności wniosku prawnego dłużnika. Organ egzekucyjny nie jest uprawniony do orzekania w tym względzie²⁷⁸. Co istotne jednak, w przypadku należności publicznoprawnych, nałożonych prawomocnym zarządzeniem lub innym orzeczeniem wierzyciela zrównanym przez ustawę z orzeczeniem sądu²⁷⁹, organ administracyjny będący wierzycielem nie musi występować na drogę postępowania administracyjnego w celu orzeczenia w przedmiocie należności²⁸⁰. Natomiast taka konieczność istnieje w sytuacji, jeśli podstawą żądania wierzyciela nie jest prawomocne zarządzenie organu administracyjnego (*arg. a contrario* z art. 80 ust. 2 SchKG), lecz przykładowo prowizoryczny wymiar podatku²⁸¹. W pierwszym z wymienionych przypadków, tzn. jeśli wierzytelność oparta jest na tytule prawnym zrównanym z orzeczeniem sądu, wierzyciel może natychmiast żądać oddalenia²⁸² przez sąd wniosku prawnego dłużnika. Dochodzi wówczas do tzw. definitywnego otwarcia prawnej drogi przymusowego wykonania obowiązku (*definitive Rechtsöffnung*), chyba że dłużnik udowodni za pomocą dokumentów, że doszło do spłaty, odroczenia bądź przedawnienia należności (art. 81 ust. 1 SchKG)²⁸³. Odmierna sytuacja ma miejsce, jeśli podstawą żądania wierzyciela nie jest tytuł równoważny orzeczeniu sądowemu, lecz wierzytelność została uznana przez dłużnika w formie dokumentu (np. poprzez podpis na rachunku). Wówczas wierzyciel może złożyć wniosek do właściwego sądu o tzw. prowizoryczne otwarcie prawnej drogi egzekucji (*provisorische Rechtsöffnung*; art. 82 ust. 1 SchKG) albo wniosek do właściwego organu administracyjnego o uznanie obowiązku (*Anerkennungsklage*; art. 79 ust. 1 SchKG). W odróżnieniu od definitywnego otwarcia drogi przymusowego wykonania obowiązku, w przypadku złożenia dwóch ostatnio wymienionych wniosków prawnych dłużnik może jeszcze kwestionować dopuszczalność egzekucji. Należy przy tym zaznaczyć, że w większości wypadków wierzyciel będący organem egzekucyjnym dysponuje prawomocnym zarządzeniem lub innym orzeczeniem zrównanym z orzeczeniem sądu, stąd dochodzi do definitywnego otwarcia drogi egzekucji. Konstrukcja ta pozwala na szybkie przejście do czynności egzekucyjnych we właściwym

²⁷⁷ Bardziej precyzyjnym tłumaczeniem treści przepisu art. 78 SchKG, jest zwrot: „Jeśli został złożony wniosek prawny, dochodzi do zatrzymania postępowania egzekucyjnego” (*Wurde Rechtsvorschlag erhoben, so steht das Schuldbetreibungsverfahren still*) – por. K. Spühler, *Schuldbetreibungs-..., op.cit.*, s. 78-79.

²⁷⁸ Bundesgericht, wyrok z 25 czerwca 1998 r., BGE 124 III 379.

²⁷⁹ Przykładowo: prawomocne zarządzenia wymiarowe (*rechtskräftige Veranlagungsverfügung*) albo decyzje w sprawie oszacowania (*Einschätzungsentscheid*) wydawane przez organy podatkowe – szerzej zob.: M. Reich, *Steuerrecht*, Zürich 2012, s. 543 i n.; R. Zigerlig, M. Oertli, H. Hofmann, *Das St. Gallische Steuerrecht*, Muri bei Bern 2014, s. 384 i n.

²⁸⁰ Dosłownie: „usunąć wniosek dłużnika” (*den Rechtsvorschlag beseitigen*; art. 79 SchKG *in fine*) – zob. Bundesgericht, wyrok z 13 grudnia 2007 r., 313/2007, BGE 134 III 115.

²⁸¹ Bundesgericht, wyrok z 24 marca 2011 r., 586/2010, <http://www.bger.ch>.

²⁸² Dosłownie: „uchylenia” albo „zniesienia” (*Aufhebung*).

²⁸³ Szerzej: K. Spühler, *Betreibung und Vollstreckung von öffentlich-rechtlichen Forderungen (Steuern, Abgaben, Gebühren usw.)*, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 2002, nr 4, s. 139.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

postępowaniu egzekucyjnym, bez ryzyka zakwestionowania przez dłużnika dopuszczalności egzekucji.

Ponadto w szwajcarskim postępowaniu w sprawie ściągnięcia należności już w fazie postępowania wstępnego dochodzi do przerwania biegu terminu jej przedawnienia. Na gruncie ustaw podatkowych poszczególnych kantonów szwajcarskich skutek taki wywołuje każda czynność urzędowa skierowana na stwierdzenie bądź zrealizowanie wierzytelności podatkowej, o której powiadomiony został zobowiązany lub współzobowiązany²⁸⁴. Taką czynnością jest doręczenie dłużnikowi nakazu zapłaty w trybie ustawy o ściągnięciu należności i upadłości (art. 38 ust. 2 i art. 88 ust. 1 SchKG)²⁸⁵. Natomiast przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie prawa polskiego następuje dopiero wraz z zastosowaniem środka egzekucyjnego, o czym organ powinien zawiadomić zobowiązanego²⁸⁶. Przy czym taka czynność jest skuteczna tylko wtedy, gdy podatnik zostanie przez organ zawiadomiony o podjęciu egzekucji przed upływem terminu przedawnienia²⁸⁷.

W perspektywie powyższej analizy należy stwierdzić, że w prawie polskim ostateczna weryfikacja dopuszczalności egzekucji administracyjnej oraz przerwanie biegu terminu przedawnienia następują dopiero wraz z wdrożeniem przez administracyjny organ egzekucyjny środka egzekucyjnego²⁸⁸. Odróżnia to w sposób istotny system funkcjonujący w prawie szwajcarskim, w którym do wskazanych zdarzeń dochodzi już w postępowaniu wstępnym. Stwierdzenie dopuszczalności egzekucji uprzedza i warunkuje wszczęcie egzekucji, a przerwanie biegu terminu przedawnienia zabezpiecza jej skuteczność.

3. POZYSKIWANIE INFORMACJI PRZEZ ORGAN EGZEKUCYJNY

Instrumentem procesowym o niezwykle istotnym znaczeniu dla efektywności wdrażanych przez organy obu wskazanych państw egzekucji jest uprawnienie do żądania od uczestników postępowania, osób trzecich, a także organów władzy publicznej – informacji na temat składników majątkowych dłużnika. W perspektywie gospodarnego i skutecznego realizowania przymusu egzekucyjnego, powyższe uprawnienia polskich oraz szwajcarskich organów egzekucyjnych posiada fundamentalne znaczenie. Celem obowiązku udzielania przez wskazane – odpowiednio w art. 36 § 1

²⁸⁴ Zob. przykładowo § 152 ust. 3 lit. 1 ustawy podatkowej Kantonu Thurgau (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern *Steuergesetz* vom 14. September 1992, RB 640.1).

²⁸⁵ Por.K. Spühler, *Schuldbetreibungs-...*, *op. cit.*, s. 74.

²⁸⁶ Zob. art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

²⁸⁷ Uchwała NSA z 3 czerwca 2013 r., I FPS 6/12, ONSAiWSA 2013, nr 5, poz. 76.

²⁸⁸ Pomijam tutaj problematyczną tematykę przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym w sytuacji, gdy w oparciu o tytuł wykonawczy dotyczący zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek dochodowy został zastosowany środek egzekucyjny, o którym zobowiązany został zawiadomiony – zob. m.in. wyrok WSA w Opolu z 17 października 2013 r., I SA/Ol 190/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI
ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA
EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

u.p.e.a. albo art. 91 SchKG – podmioty – informacji na temat majątku dłużnika tkwi bowiem w tym, by stworzyć egzekutorom konieczne podstawy dla realizacji zajęcia, w szczególności poprzez ujawnienie przedmiotów majątkowych, które mogą podlegać zajęciu²⁸⁹.

W regulacji prawa polskiego, w zakresie niezbędnym do wszczęcia lub prowadzenia postępowania egzekucyjnego, organ egzekucyjny może żądać od uczestników postępowania informacji i wyjaśnień, jak również zwracać się o udzielenie informacji do organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów. Informacje i wyjaśnienia udzielane są nieodpłatnie przez uczestników postępowania egzekucyjnego oraz organy administracji publicznej i jednostki im podległe lub przez nie nadzorowane (art. 36 § 1–2 u.p.e.a.). O wszelkie informacje w niemal nieograniczonym zakresie podmiotowym może zwracać się ten organ egzekucyjny, który wszczął egzekucję w stosunku do danego zobowiązanego. W orzecznictwie uzależnia się nałożenie obowiązku składania wyjaśnień na uczestników postępowania wtedy, gdy wyjaśnienia takie są niezbędne dla prowadzonego postępowania²⁹⁰.

Uczestnik postępowania, organ administracji publicznej albo inny podmiot, do którego zwrócił się ten organ, powinien udzielić takich informacji, jakimi dysponuje na określony temat, bądź też poinformować wierzyciela lub organ egzekucyjny, że nie posiada żadnych informacji w przedmiocie, którego dotyczyło żądanie. Brak odpowiedzi, bezzasadna odmowa udzielenia informacji albo udzielenie fałszywych informacji lub wyjaśnień jest zagrożone karą administracyjną (art. 168d u.p.e.a.)²⁹¹. Od wykonania żądania wierzyciela lub organu egzekucyjnego podmiot wezwany może uchylić się w takim zakresie, w jakim według przepisów kodeksu postępowania administracyjnego można odmówić zeznań w charakterze świadka albo odpowiedzi na zadane pytanie (art. 36 § 2 upea). Kierując wezwaniem o udzielenie informacji lub złożenie wyjaśnień organ jest obowiązany do pouczenia zarówno o prawie do odmowy udzielenia tych informacji lub złożenia wyjaśnień, jak i o odpowiedzialności porządkowej z art. 168d u.p.e.a.

W szwajcarskim systemie prawnym funkcjonuje analogiczna do polskiej instytucja prawnoprocesowa, która pozwala organom egzekucyjnym na pozyskiwanie informacji o majątku dłużnika. Otóż, w toku postępowania w sprawie ściągnięcia należności w pierwszej kolejności dłużnik jest zobowiązany pod rygorem odpowiedzialności karnej do wskazania organowi egzekucyjnemu należących do niego przedmiotów majątkowych, włącznie z tymi, które nie znajdują się w jego posiadaniu, jak i przysługujących mu wierzytelności i praw względem osób trzecich – w zakresie, w jakim jest to konieczne do dokonania skutecznego zajęcia. W jednakowym zakresie obowiązek

²⁸⁹ M. Triller, *Aufklärungsmöglichkeiten in der Zwangsvollstreckung zur Auffindung von Schuldnervermögen – ein Vergleich der Rechtslage in Deutschland, Österreich, der Schweiz und den USA*, München 2001, s. 151.

²⁹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 września 2008 r., I SA/Po 645/08, LEX nr 524168.

²⁹¹ L. Klat-Wertelecka, *Egzekucja administracyjna w praktyce*, Gdańsk 2013, s. 112; C. Kulesza [w:] *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, D. R. Kijowski (red.), Warszawa 2010, s. 439-440.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

udzielenia informacji obciąża osoby trzecie, które są w posiadaniu przedmiotów majątkowych lub środków finansowych dłużnika. To samo dotyczy organów władzy publicznej. Szwajcarski organ egzekucyjny ma obowiązek poinformowania wspomnianych podmiotów i organów o ich obowiązkach oraz o skutkach prawnokranych uchylania się od ich spełnienia (art. 91 ust. 1 pkt 2 i ust. 4-6 SchKG)²⁹².

W doktrynie prawa szwajcarskiego przyjmuje się, że obowiązek wskazania przez powyższe podmioty przedmiotów majątkowych dłużnika ma obszerny zakres. Dotyczy on także tych przedmiotów, które zdaniem dłużnika nie mogą podlegać zajęciu, a ponadto: wierzytelności przedawnionych, warunkowych, osobistych i nieprzenoszalnych, wierzytelności z tytułu dwustronnych umów (np. najmu lub dzierżawy) oraz praw własności przemysłowej (patentów, wzorów użytkowych, praw autorskich), wierzytelności z tytułu ubezpieczeń, nabytych praw spadkowych, czy ograniczonych praw rzeczowych²⁹³. Ponadto z przepisu art. 91 ust. 1 pkt 1 SchKG wynika obowiązek dłużnika uczestniczenia w czynności zajęcia jego składników majątkowych, względnie zapewnienia jego reprezentacji w toku tych czynności. Obowiązek ten ma zapewnić ochronę interesów dłużnika, w tym pozwolić na wysłuchanie jego zastrzeżeń dotyczących zajmowanych składników majątkowych oraz wskazanie kolejności zajęć²⁹⁴.

W literaturze wskazuje się, że dla realizacji obowiązku udzielenia informacji prawo szwajcarskie nie przewiduje bezpośredniego środka przymusu w stosunku do podmiotów zobowiązanych do podania informacji o majątku dłużnika. Niezależnie od tego, prawo szwajcarskie nie przewiduje obowiązku złożenia przez te podmioty przyrzeczenia odnośnie do prawdziwości ujawnionych przez nie informacji. Skutek uchybienia obowiązkowi udzielenia informacji, w postaci powstania odpowiedzialności karnej po stronie podmiotu, który bezpodstawnie uchylił się od realizacji tego obowiązku, ma charakter jedynie pośredni. Niemniej organ egzekucyjny ma obowiązek złożenia organom ścigania doniesienia w tym przedmiocie²⁹⁵.

4. ZBIEG EGZEKUCJI I ROZLICZENIE KOSZTÓW EGZEKUCYJNYCH.

Istnienie dualistycznego systemu egzekucji obowiązków pieniężnych rodzi szereg problemów o charakterze kompetencyjnym (pomiędzy organami egzekucyjnymi), proceduralnym oraz finansowym (w zakresie kosztów egzekucyjnych). W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na niektóre problemy pojawiające się w praktyce polskich organów egzekucyjnych. Po pierwsze, w

²⁹² A.E. Lebrecht [w:] *Basler Kommentar...op.cit.*, A. Staehelin, T. Bauer, D. Staehelin, s. 852; C. Jaeger, *Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs. Erläutert für den praktischen Gebrauch. Band I Art. 1-158*, Zürich 1997, s. 432.

²⁹³ Tamże.

²⁹⁴ K. Amonn, F. Walther, *Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts*, Bern 2013, s. 135; A.E. Lebrecht [w:] A. Staehelin, T. Bauer, D. Staehelin, *Basler Kommentar... op.cit.*, s. 853.

²⁹⁵ M. Triller, *Aufklärungsmöglichkeiten...*, s. 162 - i powołana tam literatura.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

praktyce problemy powstają wówczas, gdy ustawodawca nie ustanawia przepisu określającego drogę egzekwowania obowiązku²⁹⁶. Po drugie zaś trzeba wskazać na liczne zagadnienia pojawiające się na kanwie niezwykle istotnej tematyki zbiegu egzekucji administracyjnej oraz sądowej, czyli przypadku, w którym do tego samego prawa lub rzeczy i przeciwko temu samemu dłużnikowi skierowana jest zarówno egzekucja administracyjna, jak i sądowa²⁹⁷. W literaturze wymienia się wśród problemów powstających na gruncie zbiegu egzekucji takie sytuacje, jak m.in.: wielokrotne dochodzenie do zbiegu pomiędzy tymi samymi organami, odmienne traktowanie w egzekucji sądowej i administracyjnej kwestii pierwszeństwa zaspokojenia przysługującego określonym wierzytelnościom, czy problematyka sposobu zakończenia postępowania zbiegowego w przypadku, gdy sąd stwierdzi brak podstaw do merytorycznego przekazania egzekucji jednemu z organów ją prowadzących²⁹⁸. Poważną niedogodnością dla administracyjnych organów egzekucyjnych – do czasu wejścia w życie nowelizacji z dnia 11 października 2013r.²⁹⁹, kiedy to wprowadzono instytucję dalszego tytułu wykonawczego (art. 26c § 1 u.p.e.a.)³⁰⁰ – była konieczność przekazania sądowi rozstrzygającemu zbieg oryginału tytułu wykonawczego, co powodowało, że organ administracyjny prowadzący egzekucję nie mógł dokonywać dalszych czynności egzekucyjnych.

Najistotniejszym problemem wpływającym ze zbiegu egzekucji, mającym znaczący wpływ na obniżenie efektywności ściągnięcia należności przy pomocy przymusu egzekucyjnego, jest skutek prawnoprocesowy wystąpienia zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej. W myśl art. 62 u.p.e.a., w tym przypadku administracyjny organ egzekucyjny wstrzymuje czynności egzekucyjne i przekazuje akta egzekucyjne sądowi rejonowemu zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego. Oznacza to zahamowanie biegu egzekucji do czasu rozstrzygnięcia przez sąd, który organ ma kontynuować czynności egzekucyjne. Należy zwrócić uwagę, że w art. 773 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego³⁰¹ ustawodawca stanowi, że postanowienie w przedmiocie rozstrzygnięcia zbiegu wydawane jest w terminie czternastu dni, nie precyzując

²⁹⁶ M. Romańska, *Zbieg egzekucji oraz egzekucji i zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym*, [w:], *System egzekucji administracyjnej*, J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz Warszawa 2004, s. 290

²⁹⁷ Zob. m.in.: W. Piątek, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, R. Hauser, A. Skoczylas (red.), Warszawa 2012, s. 292; A. Skoczylas, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 330; M. Romańska, *Zbieg...*, *op. cit.*, s. 292; P. Rączka, [w:], *Administracyjne...*, T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka *op. cit.*, s. 253-254; F. Zedler, *Zbieg egzekucji lub zabezpieczenia sądowego z egzekucją lub zabezpieczeniem administracyjnym*, „Poradnik Komornika Sądowego” 1993, nr 1, s. 3; Z. Woźniak, [w:] *Wybrane zagadnienia egzekucji sądowej*, J. Gołaczyński, Warszawa 2008, s. 48; Z. Szczurek, [w:] tenże, *Egzekucja sądowa w Polsce*, Sopot 2007, s. 221; A. Marciniak, *Sądowe postępowanie egzekucyjne*, Warszawa 2013, s. 247; M. Romańska, O. Leśniak, *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne*, Warszawa 2013, s. 665.

²⁹⁸ W. Piątek, [w:] *Postępowanie*, *op.cit.*, R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *op. cit.* s. 292-311; ponadto: J. Olszanowski, W. Piątek, *Rozstrzygnięcie zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej. Wybrane zagadnienia praktyczne*, [w:] *Przegląd dyscyplin badawczych pokrewnych nauce prawa i postępowania administracyjnego*, S. Wrzosek, M. Domagała, J. Izdebski, T. Stanisławski (red.), Lublin 2010, s. 352-356.

²⁹⁹ Tzn. ustawy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych z 11.10.2013 r., Dz.U. z 2013 r., poz. 1289.

³⁰⁰ Zob. P. Ostojki, W. Piątek, *Podstawowe...*, *op. cit.*, s. 73.

³⁰¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 101 z późn. zm.; dalej: k.p.c.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

charakteru tego terminu. W literaturze przyjmuje się, że termin ten ma charakter instrukcyjny, czyli jego przekroczenie nie powoduje wadliwości orzeczenia sądu. Jednocześnie podkreśla się, że nieuzasadnione zwlekanie z wydaniem tego postanowienia wpływa negatywnie na sprawność tego postępowania.³⁰² Praktyka stosowania art. 773 § 1 k.p.c. we wspomnianym zakresie daje wyraz częstemu przekraczaniu przez sądy czternastodniowego terminu na wydanie postanowienia rozstrzygającego zbieg egzekucji³⁰³.

Kolejnym istotnym mankamentem powstającym w prawie polskim na gruncie przypadku skierowania egzekucji do tych samych praw majątkowych (rzeczy) należących do zobowiązanego przez dwa organy egzekucyjne – sądowy i administracyjny, jest kwestia rozliczenia kosztów egzekucyjnych. Problem wynika z faktu, że w obu trybach egzekucji obowiązują odmienne zasady rządzące kosztami egzekucyjnymi. Podstawowa różnica polega na tym, że administracyjny organ egzekucyjny pobiera opłaty już za samo dokonanie czynności egzekucyjnych, natomiast komornik sądowy – opłaty proporcjonalne do wyegzekwowanych świadczeń³⁰⁴. Odmienność tych zasad powoduje, że w przypadku przekazania jednemu ze wspomnianych organów egzekucyjnych łącznego prowadzenia egzekucji, organ ten zmuszony jest do rozliczenia kosztów powstałych po stronie obu organów przed zbiegiem (art. 774 k.p.c.), a także kosztów łącznej egzekucji prowadzonej po zaistnieniu zbiegu – stosując w tym względzie przepisy tego postępowania, w którego trybie zostały dokonane czynności powodujące koszty³⁰⁵. Taki stan prawny stwarza sytuacje, w których administracyjne organy egzekucyjne żądają częstokroć od komorników sądowych przekazania im opłat dotyczących zajętych przed powstaniem zbiegów praw majątkowych, pomimo że faktycznego ściągnięcia należności dokonali komornicy sądowi wyznaczeni do łącznego prowadzenia egzekucji po nastąpieniu tych zbiegów. Uznanie zasadności takich roszczeń skutkowałoby obciążeniem zobowiązanych zarówno kosztami zajęć wierzytelności dokonanych w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, nawet jeśli nie doszło w tym postępowaniu do wyegzekwowania żadnej należności, jak i określonymi w ustawie o komornikach sądowych i egzekucji opłatami stosunkowymi, jeśli komornik wyegzekwował należności. Mogłoby to prowadzić do podwójnego zwiększenia obciążających dłużnika kosztów egzekucyjnych, tylko dlatego, że doszło do zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej, i do ich połączenia na podstawie art. 773 k.p.c.

³⁰² Zob. W. Piątek, [w:] *Postępowanie op.cit.*, R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *op. cit.*, s. 299; Z. Woźniak, [w:] J. Gołaczyński, *Wybrane zagadnienia egzekucji sądowej*, Warszawa 2008, s. 51; ponadto: W. Grześkiewicz, [w:] *Ustawa op.cit.*, D.R. Kijowski (red.), *op. cit.*, s. 529.

³⁰³ Por. T. Żal, *Egzekucja z ruchomości*, Poznań 2012, s. 79, publ.: <http://repozytorium.amu.edu.pl>.

³⁰⁴ Zob. K. Kamińska-Krawczyk, *Koszty postępowania egzekucyjnego przy zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej*, Przegląd Prawa Egzekucyjnego 2010, nr 6, s. 43; ponadto: R. Hauser, [w:] *Postępowanie...*, *op. cit.*, R. Hauser, A. Skoczylas (red.), s. 322-323; W. Grześkiewicz, [w:] *Ustawa op.cit.*, D.R. Kijowski (red.), *op. cit.*, s. 543-544; Z. Merchel, *Zbieg egzekucji a koszty egzekucyjne. Cz. I*, Nowa Currenda 2000, nr 6, s. 78; E. Wengerek, *Komentarz do Części II i III Kodeksu postępowania cywilnego*, Warszawa 2009, s. 163.

³⁰⁵ Por. postanowienie SN z 18 marca 2004 r., III CZP 6/04, publ.: <http://www.sn.pl>; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 10 października 2013 r., I SA/Go 413/13, CBOSA; M. Brulińska, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne* J. Gołaczyński (red.), Warszawa 2008, s. 179.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

Komornicy sądowi posiadają podstawę prawną do odmowy zaspokojenia powyższych roszczeń organów administracyjnych, ze względu na treść art. 64c § 11 u.p.e.a.³⁰⁶ Przepis ten stanowi, iż jeśli czynności egzekucyjne powodujące powstanie kosztów, w postaci opłat za czynności egzekucyjne oraz opłaty manipulacyjnej, zostały dokonane przez więcej niż jeden organ egzekucyjny lub rekwizycyjny, uzyskane z tego tytułu środki pieniężne rozdziela się między te organy w proporcji odpowiadającej stosunkowi wyegzekwowanych przez nie kwot do kwot wyegzekwowanych w całym postępowaniu egzekucyjnym. Należy stwierdzić, że w takiej sytuacji administracyjnemu organowi egzekucyjnemu będzie przysługiwała opłata określona w art. 64 § 1 u.p.e.a. tylko w takiej części, jaka odpowiada wyegzekwowanej należności przez ten organ³⁰⁷. Jeżeli przed przejściem egzekucji przez komornika sądowego organ administracyjny, który zajął określone prawo majątkowe lub rzecz, nie wyegzekwował żadnej części należności głównej, nie ma prawa do otrzymania żadnej części opłaty za zajęcie tego prawa lub rzeczy. Godzi się zauważyć, że reguła ta odchodzi od zasady obowiązującej na gruncie egzekucji administracyjnej, polegającej na powstaniu i wymagalności wspomnianych opłat z tytułu zajęcia praw majątkowych lub rzeczy, przed faktycznym wyegzekwowaniem należności. W analizowanym przypadku dochodzi zaś do głosu zasada właściwa sądowemu postępowaniu egzekucyjnemu, uzależniająca uprawnienie organu egzekucyjnego do opłat za czynności egzekucyjne od skuteczności przeprowadzonej egzekucji. Reguła ta w praktyce okazuje się być niezrozumiała dla polskich administracyjnych organów egzekucyjnych, dla których wskazana sytuacja oznacza po wielokroć faktyczne pozbawienie ich kosztów egzekucyjnych.

Powyższe problemy powodują konieczność refleksji nad modelem przyjętym przez polskiego ustawodawcę w zakresie zbiegu egzekucji. W uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z 2015 r. wskazano, że konieczność każdorazowego rozstrzygnięcia o zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej przez sąd lub referendarza sądowego i dalsze czynności z tym związane znacznie opóźniają postępowania egzekucyjne i stanowią istotne obciążenie dla sądów. Dodatkowym mankamentem obowiązującego rozwiązania jest to, że w chwili powstania zbiegu zachodzi konieczność wstrzymania czynności egzekucyjnych przez obydwa organy egzekucyjne³⁰⁸. Stąd zaproponowano, w celu zapewnienia sprawności i efektywności egzekucji, odstąpienie od sądowego modelu rozstrzygnięcia o zbiegu egzekucji i wprowadzenie ustawowego modelu rozstrzygnięcia o zbiegu egzekucji. Otóż, w razie zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej co do tej samej rzeczy lub prawa majątkowego, dalsze prowadzenie łącznie obu egzekucji do tej rzeczy lub prawa składnika majątkowego przejmowałby ten organ egzekucyjny, który jako pierwszy

³⁰⁶ Por. P. Ostojki, W. Piątek, *Egzekucja administracyjna świadczeń pieniężnych*, Wrocław 2014, s. 135.

³⁰⁷ Podobnie: K. Kamińska-Krawczyk, *Koszty postępowania egzekucyjnego przy zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej*, *Przegląd Prawa Egzekucyjnego* 2010, nr 6, s. 46.

³⁰⁸ Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2678 Sejmu VII kadencji, publ.: orka.sejm.gov.pl.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI
ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA
EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa – organ, który prowadzi egzekucję w celu zaspokojenia należności w wyższej kwocie. Wyjątek zachodziłby w razie zbiegu egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie jednolitego tytułu wykonawczego państwa członkowskiego albo zagranicznego tytułu wykonawczego określonych w przepisach ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych³⁰⁹ i egzekucji sądowej do tej samej rzeczy lub prawa majątkowego – w takim przypadku egzekucje do tej rzeczy lub prawa majątkowego prowadziłby łącznie administracyjny organ egzekucyjny (art. 773 § 1 k.p.c. i art. ³¹⁰. W razie zbiegu egzekucji nie dochodziłoby do wstrzymywania czynności egzekucyjnych. Co szczególnie istotne, w projekcie wspomnianej nowelizacji przyjęto, że administracyjny organ egzekucyjny z urzędu umarzałby niewyegzekwowane koszty z tytułu opłaty, o której mowa w art. 64 § 1 pkt 2–6, naliczonej w egzekucji, w której doszło do zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej, w przypadku przejęcia prowadzenia łącznie egzekucji przez sądowy organ egzekucyjny³¹¹. Wydaje się, że takie rozwiązanie mogłoby wyeliminować przedstawione powyżej, pojawiające się w praktyce problemy z rozliczaniem kosztów egzekucyjnych po przejściu i zrealizowaniu egzekucji po zbiegu przez sądowy organ egzekucyjny.

Problemy wyływające ze skutków prowadzenia egzekucji do tych samych praw majątkowych przez dwa organy egzekucyjne nie są znane szwajcarskiemu porządkowi prawnemu. W jednolitym systemie egzekucyjnym Szwajcarii egzekucję należności zarówno prywatnoprawnych, jak i publicznoprawnych prowadzi ten sam organ egzekucyjny (*Betreibungsamt*), kierowany przez urzędnika do spraw egzekucji (*Betreibungsbeamter*). W konsekwencji powstają wyłącznie jedne koszty ściągnięcia należności (*Betreibungskosten*), których rodzaje i wysokość reguluje rozporządzenie w sprawie opłat z dnia 23 września 1996 r.³¹², wydane na podstawie art. 16 ustawy federalnej o ściągnięciu należności i upadłości. Wysokość tych kosztów kształtuje się w dużej mierze proporcjonalnie do kwot egzekwowanych świadczeń (rozdział 2 GebV SchKG). Wierzyciel jest zobowiązany do wpłacania zadatków w poszczególnych etapach trwającego postępowania, pod rygorem zaniechania przez organ określonych czynności (art. 68 ust. 1 SchKG). Tym samym uiszczanie przez wierzyciela zadatków na poczet kosztów egzekucyjnych jest przesłanką wszczęcia egzekucji³¹³. Nie jest konieczne ich uiszczanie jednocześnie z dokonywaną czynnością, na przykład wraz z żądania ściągnięcia należności³¹⁴. Wierzyciel nie ma wpływu na wysokość tych zadatków, gdyż określa je według swojego uznania organ egzekucyjny, który może również podwyższyć ich

³⁰⁹ Dz.U. z 2013 r., poz. 1289.

³¹⁰ Art. 2 pkt 68 i art. 3 pkt 3 projektu ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw.

³¹¹ Art. 3 pkt 9 w.w. projektu ustawy.

³¹² Gebührenverordnung zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 23. September 1996, SR 281.35; dalej: GebV SchKG.

³¹³ K. Spühler, *Schuldbetreibungs-..., op. cit.*, s. 65.

³¹⁴ Bundesgericht, wyrok z 14 czerwca 1995 r., BGE 121 III 187 S. 188; <http://www.bger.ch>.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

kwotę, jeśli ich pierwotna suma okazała się nieodpowiednia³¹⁵. Jeśli postępowanie zostanie zrealizowane skutecznie i dojdzie do ściągnięcia należności, wierzyciel jest uprawniony do otrzymania wpłaconej sumy kosztów z powrotem (art. 68 ust. 2 SchKG)³¹⁶. W przeciwnym wypadku koszty egzekucyjne przypadają³¹⁷.

W orzecznictwie szwajcarskiego Sądu Federalnego prezentowano niegdyś stanowisko, iż organ egzekucyjny mógł odstąpić od żądania wpłacenia przez wierzyciela zadatku w sytuacji, gdy możliwe było do przewidzenia, że próba realizacji określonego prawa majątkowego nie przyniesie rezultatu. Praktyki tej jednak zaniechano, gdyż sprzeciwiała się ona brzmieniu art. 68 SchKG³¹⁸. W doktrynie wskazuje się, że obowiązek świadczenia zadatków na poczet kosztów egzekucyjnych stawia wierzyciela przed pytaniem, czy powinien ryzykować poniesienie dalszych wydatków na ten cel, czy też korzystniejsze byłoby umorzenie egzekucji, której powodzenie jest wątpliwe³¹⁹. Wskazany obowiązek posiada przez to pewną funkcję prohibicyjną³²⁰.

Takie ukształtowanie problematyki kosztów egzekucyjnych w prawie szwajcarskim rzutuje niewątpliwie na konieczność dużej rozważliwości wierzyciela przy wnoszeniu żądania ściągnięcia należności (*Betreibungsbegehren*), a następnie żądania kontynuacji postępowania egzekucyjnego (*Fortsetzungsbegehren*)³²¹, ze względu na występowanie na etapie postępowania wstępnego oraz w fazie właściwego postępowania egzekucyjnego – odpowiednio – opłaty za wydanie nakazu zapłaty (art. 16 GebV SchKG) oraz opłat za poszczególne czynności egzekucyjne (art. 20 i n. GebV SchKG). Z drugiej strony reguła zadatkowania przez wierzyciela na poczet kosztów egzekucyjnych rozwiązuje problem ponoszenia w pewnych sytuacjach ciężaru kosztów przez organ egzekucyjny. Jednocześnie w tradycyjnej już literaturze przedmiotu podkreśla się, że szwajcarski organ egzekucyjny powinien przed podjęciem czynności zwrócić uwagę wierzyciela na to, że koszty egzekucyjne będą w danym przypadku nadzwyczaj wysokie³²².

5. WNIOSKI.

Poczynione, selektywne uwagi dotyczące stanu prawnego rozwiązań polskiego oraz szwajcarskiego postępowania egzekucyjnego względem zaległości podatkowych, stanowiły próbę

³¹⁵ Bundesgericht, wyrok z 21 lipca 2004 r., 116/2004, BGE 130 III 520, s. 520 oraz wyrok z 3 marca 1959 r., BGE 85 III 81 s. 81; <http://www.bger.ch>.

³¹⁶ Bundesgericht, wyrok z 18 czerwca 2004 r., K 144/03, <http://www.bger.ch>; J. Kren-Kostkiewicz, H.U. Walder, *Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz mit weiteren Erlassen und Bundesgerichtspraxis*, Zürich 2012, s. 138.

³¹⁷ K. Spühler, *Schuldbetreibungs- und Konkursrecht I*, Zürich-Basel-Genf 2014, s. 65.

³¹⁸³¹⁸ Zob. Bundesgericht, wyrok z 21 lipca 2004 r., 116/2004, BGE 130 III 520, s. 521.

³¹⁹ H. Fritzsche, H.U. Walder-Bohner, *Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht*, Zürich 1984, s. 184.

³²⁰ Bundesgericht, wyrok z 21 lipca 2004 r., 116/2004, BGE 130 III 520, s. 523-524.

³²¹ Zob. art. 88 SchKG.

³²² C. Jaeger, *Das Bundesgesetz betreffend Schuldbetreibung und Konkurs. Band III*, Zürich 1911, s. 356.

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

odpowiedzi na pytanie dotyczące dogmatycznoprawnych gwarancji efektywności egzekucji administracyjnej w Polsce. W wyniku przeprowadzonej analizy oraz porównania poszczególnych mechanizmów wpływający na tą efektywność w obu wspomnianych państwach należy dojść do podstawowego wniosku, że polski system egzekucji świadczeń pieniężnych zawiera szereg instytucji, które uniemożliwiają szybkie oraz efektywne wykonanie tych obowiązków – zarówno w fazie przedegzekucyjnej, jak i po wdrożeniu środków egzekucyjnych – i generują zbędne, po wielokroć nieściągalne koszty egzekucyjne.

Po pierwsze, należy zwrócić uwagę, że nieuzasadnione z punktu widzenia efektywności egzekucji jest przyjęcie w polskiej ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji rozwiązania polegającego na badaniu istnienia, wysokości, wymagalności i wykonalności obowiązku po zastosowaniu środka egzekucyjnego. Jeśli bowiem okaże się, że wszczęcie egzekucji było bezpodstawne, organ egzekucyjny lub wierzyciel są narażeni m.in. na konieczność poniesienia powstałych kosztów egzekucyjnych. Co więcej, wniesienie zarzutów inicjujących wspomnianą weryfikację dopuszczalności egzekucji tamuje kontynuację czynności egzekucyjnych. Rozwiązanie to stawia pod znakiem zapytania praktyczne znaczenie instytucji przerwania biegu terminu przedawnienia, które następuje wraz z wdrożeniem środka egzekucyjnego, skoro organ po wniesieniu zarzutu i tak nie może dokonywać czynności mających na celu ściągnięcie należności. Problemy te nie dotyczą szwajcarskiego systemu egzekucyjnego, w którym definitywne otwarcie prawnej drogi egzekucji, oznaczające zamknięcie możliwości badania istnienia, wysokości, wymagalności i wykonalności obowiązku, następuje przed dokonaniem pierwszego zajęcia. W postępowaniu wstępnych dochodzi również do przerwania biegu terminu przedawnienia obowiązku, co zwiększa gwarancję skutecznego ściągnięcia należności.

Po drugie, w prawie polskim na etapie wszczętej już egzekucji administracyjnej wpływają liczne problemy prawne i faktyczne, które związane są z częstymi w praktyce przypadkami zaistnienia zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową. Funkcjonowanie dwóch paralelnych dróg egzekucji świadczeń pieniężnych w Polsce rzutuje na konieczność rozstrzygnięcia kwestii kompetencyjnych, jak i finansowych, związanych z rozliczeniem kosztów egzekucyjnych. Niekiedy ustawodawca polski koryguje wadliwe rozwiązania legislacyjne powstające w tym obszarze, przy czym z reguły czyni to w sposób kazuistyczny, co nie odpowiada potrzebom bogatej praktyki egzekucyjnej. W efekcie należy stwierdzić, że system dwóch równoległych postępowań egzekucyjnych, prowadzonych odpowiednio przez organy administracyjne i organy sądowe, skutkuje w praktyce przewlekłością egzekucji należności, a ponadto rodzi wysokie – niekiedy nieegzekwowalne dla administracyjnego organu egzekucyjnego – koszty egzekucyjne. Problemy wypływające ze skutków zbiegu egzekucji w prawie polskim nie są znane szwajcarskiemu porządkowi prawnemu. W systemie egzekucji tego państwa funkcjonują wyłącznie jedne koszty ściągnięcia należności. Reguła obowiązku wpłacania zadatków na

KILKA UWAG NA TEMAT EFEKTYWNOŚCI POLSKIEJ EGZEKUCJI
ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH NA TLE ROZWIĄZAŃ PRAWA
EGZEKUCYJNEGO W SZWAJCARII

poczet kolejnych czynności egzekucyjnych chroni szwajcarski organ egzekucyjny przez koniecznością faktycznego ponoszenia kosztów egzekucyjnych.

Mankamenty wpływające na gruncie zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej w prawie polskim zostały dostrzeżone przez projektodawcę ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, który zaproponował w ramach nowelizacji k.p.c. oraz u.p.e.a. wprowadzenie trzech istotnych reguł, które mogłyby zminimalizować główne przyczyny paraliżu pojawiającego się w przypadku zbiegu egzekucji: po pierwsze – zasady ustawowego modelu rozstrzygania zbiegu, po drugie – reguły niewstrzymywania czynności egzekucyjnych w sytuacji zbiegu oraz po trzecie – zasady umarzania niewyegzekwowanych kosztów z tytułu opłaty naliczonej w egzekucji, w której doszło do zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej, w przypadku przejęcia prowadzenia łącznie egzekucji przez sądowy organ egzekucyjny.

Pozytywnie natomiast trzeba ocenić rozwiązanie funkcjonujące na gruncie polskiego prawa o egzekucji administracyjnej, które przyznaje organom egzekucyjnym – analogicznie do standardów prawa szwajcarskiego – prawo żądania informacji i wyjaśnień od uczestników postępowania, innych organów administracyjnych oraz innych podmiotów. Za pomocą tego uprawnienia organy egzekucyjne powinny zmierzać do weryfikacji posiadanych już danych o majątku zobowiązanego i źródłach jego dochodów oraz samodzielnie pozyskiwać informacje w tym przedmiocie, tzn. poszukiwać majątku, który wystarczyłby na zaspokojenie dochodzonej należności.

SUMMARY

Comments on the efficiency of Polish enforcement of tax arrears on the background of Swiss enforcement law

The article concerns the analysis of the Polish and Swiss law in the area of the enforcement of tax arrears, with emphasizing the mechanisms influencing the level of effectiveness of law enforcement actions taken by enforcement authorities.

The article has the dogmatic character, hence the primary method of research, which was used, was the law – analytical method. Equal importance has been given a comparative legal method, which was intended to present the differences in individual legal solutions in the Polish and Switzerland legal order.

Results of this study have led to the answer that the uniform system of execution for all monetary duties is more effective in protecting the interest of the tax creditor interests, than the system existing currently in the Polish law. The solutions operating in Poland are paralyzing the course of enforcement proceedings and generate high and unenforceable execution costs which are often charged by the enforcement authority

Key words: execution of tax arrears, tax execution in Switzerland, tax law, law, convergence of execution and settlement of enforcement costs, obtaining information by the enforcement authority

Słowa kluczowe: egzekucja zaległości podatkowych, egzekucja podatkowa w Szwajcarii, prawo podatkowe, prawo, zbieg egzekucji i rozliczenie kosztów egzekucyjnych, pozyskiwanie informacji przez organ egzekucyjny

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

PAWEŁ SZWAJDLER*

SPIS TREŚCI

1.Wstęp.....	98
2. Wewnętrzny <i>anti-treaty shopping</i> w Szwajcarii.....	100
3.Wewnętrzny <i>anti-treaty shopping</i> w RFN	105
4. Wewnętrzny <i>anti-treaty shopping</i> w Kanadzie.....	109
5.Podsumowanie.....	110

1.WSTĘP

1.1. Uwagi wprowadzające

Wewnętrzne uregulowania skierowane przeciwko zjawisku nazywanemu *treaty shopping* stanowią w porównaniu z działaniami na szczeblu międzynarodowym tylko nieznaczną część środków przeciwdziałających tej metodzie unikania opodatkowania. Niemniej jednak analizowane regulacje są interesującą próbą rozwiązania przedmiotowego problemu i dlatego zasługują na szersze omówienie. Przed przejściem do tematu określonego w tytule niniejszego artykułu koniecznym wydaje się ogólne przedstawienie zjawiska *treaty shopping*.

* Paweł Sz wajdler, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: pawel.sz wajdler@onet.pl.

1.2. *Treaty shopping* - zarys problematyki

Termin *treaty shopping* pochodzi z języka angielskiego i nawiązuje do występującego w USA zjawiska *forum shopping*, czyli wyboru przez stronę procesową sądu, wydającego się zagwarantować najkorzystniejsze dla niej rozstrzygnięcie³²³. W języku polskim *treaty shopping* można określić jako nabywanie korzyści umownych³²⁴ czy kupczenie umowami³²⁵. Zjawisko to polega na wykorzystaniu regulacji zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania przez podmiot, który *de iure* nie jest objęty zakresem podmiotowym tychże umów.³²⁶

Dla lepszego zobrazowania problemu należy zwrócić uwagę na fakt, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają charakter dwustronny, nie zostały zawarte między wszystkimi państwami oraz nie gwarantują tak samo korzystnych uregulowań.³²⁷ Stan rzeczy opisany powyżej z przyczyn oczywistych może okazać się mało atrakcyjny dla przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność gospodarczą o zasięgu międzynarodowym lub po prostu uzyskują dochody ze źródła zagranicznego (dalej zwane dochodami zagranicznymi), ponieważ mogą oni podlegać podwójnemu opodatkowaniu lub obowiązująca ich umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawiera wystarczająco korzystnych uregulowań. Należy jednocześnie spostrzec, że zaistnienie *treaty shoppingu* wymaga ziszczenia się dwóch warunków. Pierwszym z nich jest brak korzystnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem źródła dochodu zagranicznego oraz państwem siedziby podmiotu, uzyskującego ten dochód. Natomiast drugi warunek wymaga, aby istniał kraj, który połączony jest odpowiednimi umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwami wskazanymi w zdaniu poprzednim. Jak łatwo się domyślić dzięki rejestracji podmiotu pośredniczącego w tymże państwie przedsiębiorca uzyskujący dochód zagraniczny może uniknąć podwójnego opodatkowania, a nawet w pewnych przypadkach ze względu na manipulowanie kosztami uzyskania przychodu uniknąć opodatkowania całkowicie.³²⁸ Słusznym wydaje się uzupełnienie powyższego opisu definicjami obecnymi w doktrynie i ich wartościującą oceną.

O. Amoretti definiuje *treaty shopping* jako konstrukcję, która przy wykorzystaniu spółki zależnej, zwanej spółką-córką³²⁹ zostaje wkomponowana w sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, co pozwala uzyskać ulgi lub zwolnienia podatkowe spółce matce.³³⁰ Powyższy opis

³²³ R. Avi-Yonah, C. Panayi, *Rethinking Treaty Shopping Lessons for the European Union*, Public Law and Legal Theory Work Papers, Michigan University, No 182/No January 2010, s. 2.

³²⁴ R. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Difin 2011, s. 99.

³²⁵ <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/nabywanie-korzysci-umownych-treaty-shopping-oraz-naduzywanie-przepisow-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania-treaty-abuse>.

³²⁶ R. Nawrot, *op. cit.*, s. 99.

³²⁷ J. Clifton Fleming jr., *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury's Anti-Treaty Shopping Policy*, Intertax, Volume 40, Issue 4, Kluwer Law International BV 2012, s. 246.

³²⁸ C. Panayi, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Kluwer Law International, 2007, s. 40.

³²⁹ O. Amoretti, *Treaty Shopping, Probleme und Mögliche Lösungen*, Grinverlag 2008, s. 7.

³³⁰ Ibidem.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING zwraca uwagę na fakt, że istotą omawianego zjawiska pozostaje celowe rozmieszczenie podmiotów gospodarczych w przestrzeni międzynarodowej w celu uzyskaniu korzyści, zapewnianych przez umowy podatkowe.

Zdaniem Raymonda Wackera *treaty shopping* jest to natomiast użycie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przez rezydenta kraju trzeciego (w stosunku do państw - stron umowy) w celu uzyskania zwolnień lub ulg podatkowych.³³¹ Definicja ta niestety nie zwraca uwagi na to jak *treaty shopping* odbywa się w praktyce.

Definiowane zjawisko bywa również określane jako szczególna forma unikania opodatkowania, która wymaga przekierowania bezpośredniej inwestycji zagranicznej za pośrednictwem państwa trzeciego w celu skorzystania z dogodnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.³³² Opis powyższy wydaje się być użyteczny ze względu na zwrócenie uwagi, że bezpośrednia inwestycja, której efektem jest przepływ kapitałowy pomiędzy państwem źródła, a państwem siedziby inwestora jest zastępowana przez inwestycję pośrednią, która wymaga dwóch przepływów kapitałowych. Pierwszy z nich pochodzi z państwa źródła dochodu i jest kierowany do państwa siedziby podmiotu podstawionego, a drugi z tego ostatniego do państwa siedziby inwestora.

Ze względu na przyjęte ramy artykułu zbędne byłoby omawianie poszczególnych metod *treaty shoppingu*. Podsumowując powyższe rozważania należy stwierdzić, że *treaty shopping* rozumieć można jako rejestrację podmiotu podstawionego, która pozwala na skorzystanie z sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Natomiast *anti-treaty shopping* zdefiniować można jako wszelkie działania prowadzące do wyłączenia podmiotów odnoszących korzyści z *treaty shoppingu* (zwanych dalej podmiotami nieuprawnionymi) spod zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. WEWNĘTRZNY ANTI-TREATY SHOPPING W SZWAJCARII

2.1. Uwagi wprowadzające

Szwajcaria jest przykładem państwa, które zdaniem autora niniejszego artykułu charakteryzuje się kompleksowym podejściem do omawianego problemu. Szwajcarski *anti-treaty shopping* obok rozwiązań związanych z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania wiąże się przede wszystkim z regulacjami prawa wewnętrznego, które stanowią przedmiot niniejszego opracowania. Na początku rozważań należy wskazać, że problematyka przeciwdziałania analizowanemu zjawisku z

³³¹ R. Wacker, *Anti-Treaty Shopping Restrictions in the New U.S.-Netherlands Tax Treaty*, 45 Tax executive 383/1993, s. 383.

³³² F. Weyzig, *Tax Treaty Shopping: Structural Determinants of Foreign Direct Investment Routed through the Netherlands*, International Tax and Public Finance December 2013, Volume 20, Issue 6, s. 911.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

czynnikiem szwajcarskim została uregulowana w uchwale Rady Związku Konfederacji Szwajcarskiej z dnia 31 grudnia 1962 r.³³³ w sprawie środków przeciw nieuprawnionemu używaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³³⁴. Przed omówieniem uregulowań zawartych w tym akcie prawnym słusznym wydaje się zwrócenie uwagi, że można go podzielić na trzy części. Pierwsza z nich zawiera definicje podstawowych pojęć, druga właściwą regulację przeciwdziałającą zjawisku *treaty shopping*, a trzecia część ma natomiast charakter techniczny. Można zatem stwierdzić, że na szczegółowe omówienie zasługują dwie pierwsze części uchwały, czyli art. 1 i 2 omawianego aktu prawnego. Treść pozostałych jednostek redakcyjnych związana jest z działaniem szwajcarskiej administracji podatkowej oraz wejściem przedmiotowej uchwały w życie, a ich analiza w niniejszym artykule nie jest konieczna.

2.2. Cel regulacji szwajcarskiej

Najważniejszym celem omawianej uchwały jest uniemożliwienie nieuprawnionego używania szwajcarskiej sieci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dla osiągnięcia korzyści umownych związanych z dochodami pasywnymi pochodzącymi z państw trzecich.³³⁵ W literaturze przedmiotu zauważa się także, że uchwała owa dotyczy przede wszystkim dochodów uzyskiwanych poza Szwajcarią, a jej głównym celem nie jest ochrona wpływów ze szwajcarskich podatków, lecz uniemożliwienie wynikającej z nadużycia prawa redukcji podatku u źródła³³⁶. W związku z czym należy zgodzić się z opinią K. Lockera, że przyczyną wprowadzenia omawianych przepisów do systemu szwajcarskiego prawa podatkowego była chęć wywiązywania się ze zobowiązań międzynarodowych.³³⁷

2.3. Podstawowe pojęcia

Jak już wspomniano artykuł 1 omawianego aktu prawnego zawiera definicje podstawowych pojęć zawartych w uchwale, a mianowicie pojęcia umowy oraz pojęcia ulgi podatkowej.³³⁸ Oczywiście definiowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest truizmem, pożytecznym

³³³ P. Reinartz, *Revised Swiss Anti-Treaty Shopping Rules*, International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin March 1999, s. 116.

³³⁴ *Bundesratbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes* <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19620277/index.html>.

³³⁵ J. Kistler, S. Baumann, J. Hess, *Switzerland Tax Alert*, Deloitte International Tax 26 August 2010, s. 1.

³³⁶ H. Hull, *Tax Treatment of Intra-Group Cross-Border Interest Payments Involving Switzerland*, Bulletin for International Taxation August 2007, s. 357.

³³⁷ K. Locker, *Measures taken by Switzerland against the Improper Use of Double Taxation Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1961, s. 19.

³³⁸ Art. 1 l. *Bundesratbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes* <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19620277/index.html>

tylko i wyłącznie z punktu widzenia czytelności kolejnych przepisów. Jednakże definicja legalna ulgi podatkowej wydaje się być znacząca, ponieważ pozwala stwierdzić, jakie ulgi są przedmiotem postanowień analizowanej uchwały. Zgodnie z omawianym przepisem jako ulgę rozumie się obniżenie podatku, który został naliczony u źródła³³⁹. Można zatem bez trudu dostrzec, że dla zastosowania tego artykułu koniecznym jest spełnienie przesłanki związanej z uzyskaniem dochodu w państwie źródła, a zatem zaistnienie sytuacji o charakterze międzynarodowym. W tym samym przepisie zostało określone, że przedmiotowa ulga podatkowa nie należy się osobie nieuprawnionej do korzystania z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁴⁰. Osoba taka definiowana jest dosłownie jako podmiot, który nie ma roszczenia (*Anspruch*) o zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁴¹. Sformułowanie to wskazuje (być może w niezbyt czytelny i trafny sposób), że osoba, której przysługuje ulga powinna być związana z państwem-sygnatariuszem umowy, w której ulgę tę przewidziano, więzami rezydencji podatkowej.

2.4. Nieuprawnione użycie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

2.4.1. Uwagi wprowadzające

Pojęcie nieuprawnionego użycia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zostało wprowadzone w artykule 1 uchwały, który stanowi, że występuje ono, gdy nie są spełnione warunki tejże umowy dotyczące siedziby lub miejsca zamieszkania w Szwajcarii lub drugim państwie- stronie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁴², bądź gdy spełnione zostały one w wyniku nadużycia prawa³⁴³. O ile niespełnienie warunków, związanych z siedzibą lub miejscem zamieszkania jest oczywiste, o tyle ich spełnienie w wyniku nadużycia prawa wymaga dalszego dookreślenia, które znajduje się w artykule 2 uchwały.

2.4.2. Transfer znaczącej części dochodu zagranicznego do państwa trzeciego

Wspomniany powyżej artykuł precyzuje, że skorzystanie z ulgi ma charakter nadużycia, gdy znacząca część (*wesentlich Teil*) uzyskanego przez podmiot dochodu zagranicznego jest wykorzystana w sposób pośredni lub bezpośredni w celu spełnienia roszczeń, których równowartość (*Gegenwert*) przypada podmiotowi nieuprawnionemu³⁴⁴, czyli znacząca część dochodu pochodzącego z państwa źródła jest przekazywana poprzez państwo siedziby podmiotu pośredniczącego do państwa siedziby

³³⁹ Art. 1 *Bundesratbeschluss* 1962 <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19620277/index.html>.

³⁴⁰ *ibidem*

³⁴¹ *ibidem*

³⁴² *ibidem*

³⁴³ Art. 1² lit. b *Bundesratbeschluss* op.cit

³⁴⁴ Art. 2 a *Bundesratbeschluss* 1962 op.cit

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

inwestora, które nie jest połączone z państwem źródła dochodu dogodną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dokonując wykładni powyższego przepisu należy dostrzec, że wątpliwości może budzić użycie zwrotu niedookreślonego *wesentlich Teil*. W literaturze przedmiotu zauważa się, że dopuszczalne jest skorzystanie z ulgi, nawet gdy transfery do podmiotu nieuprawnionego przekraczają 50% wartości podlegającego uldze podatkowej dochodu pochodzącego z państwa źródła³⁴⁵ pod warunkiem, że są one handlowo uzasadnione.³⁴⁶ Nasuwa się zatem spostrzeżenie, że w pewnych przypadkach ponad 50% opisanego powyżej dochodu może być transferowane w formie odsetek, należności licencyjnych lub innych opłat do podmiotów zagranicznych bez utraty możliwości skorzystania z ulg. Należy jednak zwrócić uwagę, że szereg artykułów naukowych poczynając od najwcześniejszego wydanego w 1961 roku nakładem amsterdamskiego International Bureau of Fiscal Documentation³⁴⁷, poprzez publikację szwajcarskich doradców podatkowych z 1999 roku³⁴⁸, aż po opracowanie zurskich prawników z 2011 roku³⁴⁹ odwołuje się do okólnika, który stanowi, że pod pojęciem znaczącej części rozumie się ponad 50%. Zatem przetransferowanie ponad 50% rzeczonoego dochodu podmiotowi zagranicznemu powinno uniemożliwić skorzystanie z ulg. Wydaje się jednak, że dookreślenie desygnatu pojęciowego „znaczącej części” w okólniku nie jest bezwzględnie wiążące, więc system przeciwdziałania zjawisku *treaty shopping* może być dostosowywany do sytuacji, w jakich znajdują się konkretni podatnicy i wówczas dopuszczalne jest przekroczenie wspomnianej wartości.

2.4.2.1. Równowartość i pośredniość

Omawiając przepisy badanej uchwały należy zwrócić uwagę na dwa zawarte w niej pojęcia, a mianowicie pojęcia równowartości i pośredniości, które zostały już użyte powyżej przy okazji przedstawiania treści artykułu 2 analizowanego aktu prawnego i służą zdefiniowaniu skorzystania z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w wyniku nadużycia prawa. Zrozumienie i rozróżnienie obu pojęć jest konieczne dla uświadomienia sobie, jakie przeznaczenie znaczącej części dochodu podmiotu pośredniczącego może go pozbawić możliwości skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych. Sformułowanie, dotyczące przekazania równowartości (*Gegenwert*) dochodu zagranicznemu podmiotowi nieuprawnionemu zdaje się oznaczać to samo, co określenie „pośrednie przekazanie dochodu”. *Prima facie* wydaje się, że to nawet powtórzenie, lecz po głębszej analizie można stwierdzić, że jest to zarezerwowanie pojęcia pośredniości do sfery łańcucha podmiotów,

³⁴⁵ W. Sycker, *Measures taken by Switzerland against the Improper Use of Double Taxation Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1961, s. 25.

³⁴⁶ P. Reinartz, *op.cit.*, str. 116.

³⁴⁷ W. Sycker, *op. cit.*, s. 25.

³⁴⁸ R. Wuermli, C. Busin, *Neuerungen ab 1. Januar 1999 im Bereich des Missbrauchsbeschlusses (BRB 1962)*, Tax Facts 1/ 1999, s. 2- 3.

³⁴⁹ B. Brauchli, X. Althanassoglou, *Missbrauch in Doppelbesteuerungsabkommens*, CH-D Wirtschaft 2/2011, s. 25.

natomiast równowartości do sfery łańcucha towarów, usług, papierów wartościowych lub dewiz. Można spostrzec także, że pojęcie pośredniości dotyczy sytuacji, gdy uprawniony podmiot przekaże środki pieniężne kolejnemu podmiotowi uprawnionemu, a tamten dopiero nieuprawnionemu. Natomiast z pojęciem równowartości spotkać się można w sytuacji, gdy dochód zagraniczny podmiotu pośredniczącego zostanie zamieniony na towary, papiery wartościowe, czy obce waluty i w takiej postaci dopiero przekazany tytułem darmym lub po znacznie zaniżonej cenie nieuprawnionemu do ulgi podmiotowi zagranicznemu. Podsumowując tę część rozważań można stwierdzić, że pod pojęciem pośredniości w tym przepisie kryje się pośredniość podmiotowa, a równowartość oznacza pośredniość przedmiotową. Powyższe uregulowania w sposób istotny utrudniają przekierowanie dochodu zagranicznego do państwa, którego nie łączy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem źródła tego dochodu, ponieważ ograniczają nie tylko międzypodmiotowy transfer środków pieniężnych, ale również ich zamianę m. in. na instrumenty finansowe, obce waluty, a nawet towary.

2.4.3. Badanie struktury właścicielskiej

Kolejnym przewidzianym w omawianej uchwale przykładem nadużycia, jest sytuacja, gdy z ulg podatkowych korzysta podmiot z siedzibą w Szwajcarii, w którym znaczące udziały lub inny znaczący interes mają podmioty nieuprawnione.³⁵⁰ W analizowanej uchwale znajdują się analogiczne przepisy dotyczące fundacji rodzinnej (*Familienstiftung*) nieprowadzącej działalności gospodarczej³⁵¹ oraz instytucji prawa szwajcarskiego zwanej *Treuhandverhältnis*.³⁵² Główną przyczyną oddzielnego uregulowania wymienionych w zdaniu poprzednim instytucji wydają się być pewne różnice prawnokonstrukcyjne występujące pomiędzy nimi, a pozostałymi określonymi zbiorczo podmiotami. Jednakże sama idea, jak i budowa przepisów przeciwdziałających zjawisku *treaty shopping*, dotyczących wszystkich wymienionych w tym akapicie podmiotów jest taka sama i opiera się na badaniu struktury właścicielskiej, co pozwala na pozbawienie możliwości uzyskania ulg przed podmioty zarejestrowane na terenie Szwajcarii, a kontrolowane przez nieuprawnione z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania osoby fizyczne lub prawne.

2.5. Uwagi praktyczne

Na końcu tego etapu rozważań należy podkreślić, że przy rejestracji podmiotu pośredniczącego w Szwajcarii, który miałby korzystać z dobrodziejstw umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy zadbać z jednej strony o strukturę właścicielską, natomiast z drugiej o przepływy kapitałowe. Najlepszym i najbezpieczniejszym rozwiązaniem byłoby zapewnienie, aby

³⁵⁰ Art. 2 b *Bundesratbeschluss* 1962 <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19620277/index.html>.

³⁵¹ Art. 2 d *Bundesratbeschluss* op.cit.

³⁵² Art. 2 c *Bundesratbeschluss* op.cit.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

przepływy do podmiotów nieuprawnionych nie stanowiły więcej, niż 50% dochodu zagranicznego, a także żeby w ponad 50% podmiot ten należał do szwajcarskich osób fizycznych lub prawnych. Oczywiście zrealizowanie powyższych warunków wydaje się mało realne, ale interesującym rozwiązaniem byłoby połączenie się z podmiotem rzeczywiście prowadzącym na terenie Szwajcarii działalność gospodarczą i uzyskującym również tzw. dochody zagraniczne.

3. WEWNĘTRZNY ANTI- TREATY SHOPPING W RFN

3.1. Uwagi wprowadzające

Niemieckie rozwiązania przeciwko zjawisku *treaty shopping* wiążą się nierozłącznie z zastosowaniem wewnętrznych klauzul antyabuzywnych. Zdaniem autora niniejszego artykułu wewnętrzne przepisy dotyczące *anti- treaty shoppingu* w RFN są niezwykle skomplikowane i rozbudowane. Ze względu na jasność wyводу usprawiedliwionym jest zwrócenie uwagi tylko na najważniejsze uregulowania zawarte w paragrafie 50d niemieckiej ustawy o podatku dochodowym (*Einkommensteuergesetz*). Omawiając problematykę wskazanego w zdaniu poprzednim przepisu słusznym wydaje się odniesienie do kwestii takich, jak zakres jego zastosowania, problematyka uprawnienia do ulgi lub zwolnienia wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy wreszcie testy oparte o badanie gospodarczych podstaw międzynarodowych przepływów kapitałowych, czy działalności podmiotu pośredniczącego. Ograniczenie się tylko do poruszenia powyżej wskazanych problemów usprawiedliwione jest faktem, że większość bardzo obszernego paragrafu 50 d ust. 1 analizowanego aktu prawnego dotyczy problematyki typowo technicznej, takiej jak np. wydawanie decyzji zwalniających (*Freistelungsbescheids*)³⁵³ i nie jest bezpośrednio związana ze zjawiskiem *treaty shopping*. Podobny stan rzeczy występuje w szwajcarskiej uchwale omówionej powyżej, jednakże paragraf 50d EStG jako część obszernej ustawy wydaje się stanowczo zbyt bardzo wypełniony pobocznymi treściami, które mogłyby się znaleźć w innym miejscu omawianego aktu prawnego, natomiast w przypadku uchwały Rady Związku byłoby to z przyczyn oczywistych niemożliwe.

3.2. Zakres zastosowania §50d Einkommensteuergesetz

Określenie zakresu zastosowania analizowanego przepisu wymaga odniesienia do jego ustępu 1, zgodnie z którym zwolnienie lub obniżenie stawki podatkowej (dosł. „*nicht oder nur nach einem*

³⁵³ § 50 d *Einkommensteuergesetz*, zd. pierwsze http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING *niedrigeren Steuersatz besteuert werden*³⁵⁴) mogą wynikać między innymi z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pozostałe wymienione w tym paragrafie źródła prawa, które wprowadzają zwolnienia lub ulgi podatkowe należą do prawa wewnętrznego, dlatego nie wiążą się ze zjawiskiem *treaty shopping* i nie są przedmiotem niniejszego opracowania. Należy zatem podkreślić, że paragraf 50d EStG, mający charakter klauzuli antyabuzywnej, w przeciwieństwie do rozwiązania szwajcarskiego odnosi się zarówno do sfery prawa wewnętrznego, jak i międzynarodowego prawa podatkowego. Z uzasadnionych przyczyn w artykule niniejszym należy skupić się na rozważeniu problemów ściśle związanych z międzynarodowym prawem podatkowym.

3.3. Podmiot nieuprawniony z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Podjętą problematykę *anti-treaty shoppingu* należy przede wszystkim zdefiniować pojęcie podmiotu nieuprawnionego z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Definicję tę można wyeksplikować z ust. 3 omawianego w niniejszej części pracy paragrafu, który stanowi, że podmiot zagraniczny (dosł. spółka) nie jest uprawniony (dosł. nie ma roszczenia) do ulgi lub zwolnienia, wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli zysk brutto tego podmiotu nie pochodzi z jego działalności gospodarczej³⁵⁵. Widać zatem, że niemiecka regulacja przeciwdziałająca zjawisku *treaty shopping* oparta jest o badanie, czy przepływ kapitału z zagranicy jest efektem prowadzonej działalności gospodarczej. Dla pełnego zrozumienia tego unormowania należy jednak zwrócić uwagę, że zastosowanie powyższego przepisu obwarowane jest dodatkowymi dwoma warunkami, stanowiącymi alternatywę łączną.³⁵⁶

3.3.1. Badanie gospodarczych podstaw przepływów kapitałowych

Zgodnie z pierwszym ze wspomnianych powyżej warunków, aby podpaść pod przepis wyłączający określony w poprzednim akapicie zysk spod zastosowania dobrodziejstw umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, działalność podmiotu nie może mieć gospodarczych podstaw³⁵⁷. Powyższe założenie badane jest szczególnie wnikliwie w związku z dywidendami, odsetkami i należnościami licencyjnymi przekazywanymi przez podmiot pośredniczący do tzw. państwa trzeciego³⁵⁸, czyli kraju siedziby inwestora. W tym miejscu należy zaakcentować, że omawiany warunek wiąże się z poszukiwaniem ekonomicznego uzasadnienia dalszego zagranicznego transferu kapitału. W związku z powyższym wydaje się jasne, że niemiecki ustawodawca pozbawia możliwości skorzystania z dobrodziejstw umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podmioty, które

³⁵⁴ § 50 d *Einkommensteuergesetz*, zd. pierwsze http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html

³⁵⁵ §50d ust. 3 *Einkommensteuergesetz* op.cit.

³⁵⁶ §50d ust. 3 *Einkommensteuergesetz* op.cit.

³⁵⁷ §50 d ust. 3 punkt 1 *Einkommensteuergesetz* http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

³⁵⁸ A. Kraft, L. Sonnichsen, T. Klass, *Neue Fragebogen zu § 50d Abs. 3 EStG*, Latham and Watkins LLP Tax Info, nr 15, czerwiec 2012, str. 22.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

zarówno otrzymują z zagranicy, jak i przekazują do państw trzecich środki bez uzasadnienia o charakterze gospodarczym. W niemieckiej literaturze przedmiotu znaleźć można szereg przykładów takiego uzasadnienia transferu środków za granicę. Należą do nich m. in.: przekazywanie ich części zagranicznej spółce matce, stojącej na czele światowego koncernu, czy finansowanie wyspecjalizowanej spółki córki w państwie trzecim³⁵⁹, a nawet ogólnikowo ujęte przyczyny o podłożu politycznym, prawnym, czy religijnym.³⁶⁰ Nie trudno dojść do wniosku, że celem gospodarczym z punktu widzenia tego przepisu nie może być cel o charakterze podatkowym, ponieważ takie rozumienie tego pojęcia prowadziłyby do wykładni *ad absurdum*. W tym momencie rozważań należy dokonać prawno-porównawczego spostrzeżenia. Mianowicie w regulacji niemieckiej w przeciwieństwie do szwajcarskiej badane jest gospodarcze uzasadnienie zarówno przepływu pieniężnego otrzymywanego, jak i transferowanego przez podmiot pośredniczący. W Szwajcarii natomiast istotny pozostaje stosunek ilościowy zachodzący pomiędzy dochodem zagranicznym, a transferem środków do państwa trzeciego. Można zatem zauważyć, że w Niemczech to samo zjawisko badane jest dwufazowo, a w Szwajcarii jednofazowo.

3.3.2. Mierzalny rozruch przedsiębiorstwa

Wracając do określenia podmiotu nieuprawnionego należy zwrócić uwagę, że drugą przesłanką wyłączającą możliwość zastosowania korzystnych postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest brak mierzalnego (*angemessen*) rozruchu przedsiębiorstwa.³⁶¹ Dodać można, że powyższy warunek można określić innymi słowami jako brak istotnej efektywności w sferze działalności gospodarczej i aktywności przedsiębiorstwa, która służy realizacji celów oficjalnie zawartych chociażby w rejestrze przedsiębiorców, czy akcie założycielskim danego podmiotu. W ramach sprawdzania, czy warunek powyższy został spełniony organ podatkowy bada, czy zysk brutto pochodzi z zarządzania dobrami ekonomicznymi (*Verwaltung von Wirtschaftsgütern*), a także czy znacząca część działań o charakterze gospodarczym wykonywana jest przez podmioty trzecie.³⁶² Testy powyższe służą przede wszystkim sprawdzeniu, czy badany podmiot prowadzi rzeczywistą działalność lub czy jest podmiotem podstawionym, ale również czy zagraniczne przepływy kapitałowe mają pozapodatkowe uzasadnienie. Na marginesie rozważań można także spostrzec, że niemiecki ustawodawca konstruując uregulowanie przeciwdziałające zjawisku *treaty shopping* wykazał się wyjątkową zapobiegliwością, ponieważ wyłączył spod restrykcji paragrafu 50 d fundusze

³⁵⁹ P. Piltz, *Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe in § 50d Abs. 3 EStG*, International Steuerrecht 2007, str. 794.

³⁶⁰ W. Kessler, *Treaty shopping-Quo Vadis? Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG*, International Steuerrecht 2006, s. 579.

³⁶¹ §50 d ust. 3 punkt 2 *Einkommensteuergesetz* http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

³⁶² §50d ust. 3, *Einkommensteuergesetz*, http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING inwestycyjne³⁶³, których działalność z oczywistych przyczyn polega między innymi na zagranicznych transferach środków pieniężnych, a także emisji jednostek uczestnictwa i ich zbywaniu również poza państwo swojej siedziby.

3.4. Uwagi praktyczne

Podjmując próbę sformułowania uwag praktycznych dotyczących rejestracji podmiotów gospodarczych na terenie Niemiec należy podkreślić, że najrozsądniejszym rozwiązaniem byłoby zapewnienie im rzeczywistego funkcjonowania na rynku oraz znalezienie pozapodatkowego uzasadnienia przepływów kapitałowych. Ze względu na dwufazowe badanie przepływów pieniężnych rozwiązanie niemieckie wydaje się być odporne na próbę wykorzystania współpracy z niemieckim podmiotem, rzeczywiście prowadzącym działalność gospodarczą w RFN, w celu uzyskania korzyści wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

3.5. Uwagi podsumowujące

Zmierzając ku końcowi rozważań na temat omawianej regulacji należy dostrzec, że rozwiązanie wprowadzone przez niemieckiego ustawodawcę w porównaniu ze szwajcarską uchwałą *Bundesratu* sprawia wrażenie zbudowanego w sposób skomplikowany oraz niepotrzebnie łączący kwestie związane z unikaniem opodatkowania w skali wewnętrznej oraz międzynarodowej. Należy jednak uznać za korzystne z punktu widzenia interesów podatnika poszukiwanie gospodarczego celu zagranicznych transferów środków pieniężnych obok badania, czy podmiot pośredniczący rzeczywiście prowadzi działalność. W porównaniu ze zrozumiałym unormowaniem szwajcarskim prawidłowa wykładnia niemieckiego paragrafu 50 d wydaje się bardzo trudna. Ponadto w literaturze występuje pogląd, że omawiany przepis ogranicza zastosowanie zwolnień i ulg umownych³⁶⁴, co może mieć negatywny wpływ na międzynarodowe stosunki gospodarcze z czynnikiem niemieckim. Nasuwa się również refleksja, że badanie gospodarczego celu przepływów pieniężnych jest alternatywą dla stosowania regulacji opartych na arbitralnie ustalonym stosunku środków zatrzymanych wewnątrz państwa rejestracji podmiotu do środków transferowanych za granicę. Wypada wspomnieć, że rozwiązanie niemieckie znacząco osłabia pewność prawa, a działać może zarówno w interesie podatnika, jak i wbrew niemu.

³⁶³ A. Kraft, Sonnischen, T. Klass, *Neufassung der Anti Treaty Shopping Regelungen*, Latham and Watkins LLP Tax Info nr 14, luty 2012, s. 2.

³⁶⁴ J. Scholz, *Anti-Treaty-Shopping-Regelungen*, EUL Verlag 2010, s. 14.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING
4. WEWNĘTRZNY ANTI-TREATY SHOPPING W KANADZIE

4.1 Uwagi wprowadzające

Kanadyjskie metody przeciwdziałania zjawisku nazywanemu *treaty shopping* wydają się być szczególnie istotne, nie tylko ze względu na znaczenie Kanady jako ważnego gospodarczo państwa, ale również ze względu na fakt, że w Kanadzie od sierpnia do grudnia 2013 roku, miały miejsce zainicjowane przez rząd konsultacje dotyczące *treaty shoppingu*³⁶⁵. Można dostrzec, że podjęcie decyzji o ich organizacji wskazuje, że problem *treaty shoppingu* jest dla kanadyjskiego rządu zagadnieniem nie tylko niezwykle ważkim, ale również wymagającym dalszych prac i weryfikacji poglądów na temat zjawiska, będącego przedmiotem niniejszego artykułu.

4.2. Szczegółowe omówienie kanadyjskiej regulacji

Przechodząc do *meritum* należy zwrócić uwagę, że kwestia wewnętrznych metod przeciwdziałających zjawisku *treaty shopping* uregulowana została w art. 245 kanadyjskiego *Tax Income Act*, który to przepis znajduje się w rozdziale XVI dotyczącym unikania opodatkowania (*Tax Avoidance*).³⁶⁶ Istotne z punktu widzenia niniejszego opracowania rozwiązanie prawne zawarte we wspomnianym artykule to definicja korzyści podatkowej, która rozumiana jest jako redukcja lub uniknięcie podatku, wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.³⁶⁷ Kolejny ważny problem stanowi relacja pomiędzy art. 245(3) i art. 245(4), które w związku ze sobą wprowadzają zasadę, że unikanie opodatkowania dotyczy także nieprawidłowego używania (*misuse*) postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.³⁶⁸ Definicja unikania opodatkowania zawarta w tymże akcie prawnym stanowi, że ma ono miejsce wówczas, gdy transakcja lub seria transakcji tworząca obowiązek podatkowy nie ma uzasadnienia innego, niż uzasadnienie o charakterze podatkowym, a ponadto podmioty dokonujące tej transakcji nie pozostają w dobrej wierze.³⁶⁹ Jest to zatem odmienne uregulowanie, niż rozwiązanie występujące w Niemczech oraz Szwajcarii, ponieważ kanadyjski ustawodawca przeciwdziała zjawisku *treaty shopping* w sposób zgoła różny poprzez odniesienie do istnienia celu podatkowego, a nie chociażby poprzez pojęcie braku celu gospodarczego, jak ma to miejsce w ustawie niemieckiej, czy kontrolę transferu środków pieniężnych za granicę, jak uregulował

³⁶⁵ *Consultation on Treaty shopping in the 2013 budget*, www.airdberlis.com/2FTemplates%2FArticles%2FarticleFiles%2F874%2FCanadian%2520Consultation%2520Paper%2520on%2520Treaty%2520Shopping.pdf&ei=aH1pU_noNobGPZXigbAI&usg=AFQjCNFIRZwacqv6bDdazctF3BsopoorWA.

³⁶⁶ <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/page-408.html#h-153>

³⁶⁷ Art. 245 (1) *Tax Income Act* <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/page-408.html#h-153>

³⁶⁸ Art. 245 *Tax Income Act* op.cit.

³⁶⁹ Art. 245(3) *Tax Income Act* op.cit.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING to szwajcarski prawodawca. Należy zaakcentować, że odnoszenie się do braku dobrej wiary może wiązać się z występowaniem trudnych do rozstrzygnięcia sporów między administracją podatkową, a podmiotami dokonującymi *treaty shoppingu*. Rozwiązanie kanadyjskie wydaje się jednak bardziej klarowne od konstrukcji niemieckiej, w której występuje odniesienie do podstawy gospodarczej transakcji, bez wyraźnego wyłączenia spod tego pojęcia celów o charakterze podatkowym.

5. PODSUMOWANIE

Pierwszym wnioskiem wynikającym z porównania powyższych rozwiązań prawnych jest stwierdzenie, że w omawianych w niniejszym artykule państwach w ramach wewnętrznego prawodawstwa nie wykształcił się jednolity system przeciwdziałania zjawisku *treaty shopping*. Najwyraźniejszą różnicą jest to, że regulacje omawiane w niniejszym opracowaniu zawarte są w różnych rodzajach aktów prawnych. W Szwajcarii kluczową rolę w przeciwdziałaniu zjawisku *treaty shopping* odgrywa bez wątpienia uchwała *Bundesratu*, czyli akt rządu niższego, niż ustawowy. Nie można także bagatelizować roli okólnika, który zawiera wyjaśnienie istotnych pojęć zawartych w przedmiotowej uchwale. W przypadku Kanady oraz Niemiec ustawodawca zdecydował się na zamieszczenie rozwiązań przeciwdziałających zjawisku *treaty shopping* w ustawach o podatku dochodowym obok ogólnych regulacji antyabuzyjnych, co wydaje się być dobrym rozwiązaniem ze względu na łatwy dostęp podatników do tych przepisów. Konstrukcja szwajcarska jako całkowicie wyodrębniona jest w opinii autora niniejszego artykułu znacznie bardziej czytelna, a jej obowiązywanie w zasadzie w niezmienionej formie przez ponad 50 lat stanowi główny dowód jej wysokiej jakości. Wypada również dostrzec, że negatywnie na zrozumiałość wszystkich omawianych w niniejszym artykule rozwiązań wpływa zamieszczenie przepisów technicznych obok właściwych regulacji antyabuzyjnych. O ile w przypadku uchwały *Bundesratu* niemożliwym wydaje się ich pominięcie, o tyle w niemieckiej i kanadyjskiej ustawie o podatku dochodowym mogłyby być one zamieszczone w innym miejscu. Stwierdzić należy także, że szwajcarskie rozwiązanie poprzez wprowadzenie progu 50% realizuje zasadę pewności prawa podatkowego. Nietrudno jednak zauważyć, że zarówno uregulowanie szwajcarskie, jak i niemieckie oraz kanadyjskie pozwalają na umożliwienie zastosowania ulg w sytuacjach usprawiedliwionych względami gospodarczymi. W regulacji szwajcarskiej może to nastąpić w drodze wyjątku, ponieważ w zwykłych sytuacjach zastosowanie ma okólnik stanowiący, że wartością graniczną umożliwiającą skorzystania z ulgi jest transfer do państwa trzeciego maksimum 50% zagranicznego dochodu. Z łatwością można wyobrazić sobie sytuację zasługującą na szczególne potraktowanie, gdy wynikiem przekroczenia tej wartości jest chociażby zmiana kursu walutowego. Należy także zwrócić szczególną uwagę na kanadyjską regulację, zgodnie z którą podatkowy cel funkcjonowania podmiotu pośredniczącego, wyłącza

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

zastosowanie ulg lub zwolnień wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przypadku niemieckim natomiast w podobnym przepisie użyto pojęcia braku podstaw gospodarczych, które mogłyby być rozumiane przez *treaty shopperów* także jako przesłanki związane z atrakcyjnymi rozwiązaniami podatkowymi. Jednakże oczywistym wydaje się, że wszystkie próby interpretacji celów podatkowych jako podpadających pod cele gospodarcze prowadziłyby do wykładni *ad absurdum*, a zatem należy dojść do wniosku, że w Niemczech konieczna jest wykładnia celowościowa przepisów przeciwdziałających zjawisku *treaty shopping*.

Kluczową różnicą, występującą w szczególności pomiędzy rozwiązaniem szwajcarskim a niemieckim, jest istota testu *anti-treatyshoppingowego*. Otóż w Niemczech badany jest zarówno cel gospodarczy działalności podmiotu pośredniczącego, jak również uzasadnienie zagranicznych transferów pieniężnych. Natomiast w przypadku Szwajcarii testowany jest tylko stosunek dochodu zagranicznego do przepływu kapitału od spółki pośredniczącej do podmiotu nieuprawnionego z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Rozwiązanie kanadyjskie natomiast ze względu na odwołanie się do celu podatkowego odnosi się do całokształtu okoliczności, spełniających definicję *treaty shoppingu*, a zatem wydaje się być regulacją mogącą ograniczyć omawiane zjawisko w pełni, ale jednocześnie niezapewniająca pewności prawa. Zdaniem autora niniejszego artykułu odwołanie się do celów podatkowych lub gospodarczych w omawianych regulacjach jest wyjątkowo istotne, ponieważ mimo wad pozwala na zastosowanie dobrodziejstw umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w wielu zasługujących na to sytuacjach. Metody stosunkowe są łatwe w zastosowaniu i pozbawione arbitralności, ale mogą mieć negatywny wpływ na rozwój międzynarodowych kontaktów gospodarczych, chociaż na przykładzie szwajcarskiego okólnika widać, że nie muszą być one bezwzględnie wiążące. Na aprobatę zasługują również testy oparte o badanie struktury właścicielskiej, zastosowane w regulacji szwajcarskiej. Jednocześnie wskazać należy, że wspomniane w zdaniu powyższym badanie nie powinno stanowić samodzielnej metody przeciwdziałającej zjawisku *treaty shopping*, ponieważ w takiej sytuacji możliwym byłoby transferowanie środków pieniężnych do podmiotów, mających siedzibę w państwie trzecim, gdyby nie występowały między spółką pośredniczącą, a adresatem przepływu pieniężnego relacje kapitałowe. Słusznym rozwiązaniem wydaje się również wyłączenie spod omawianych regulacji podmiotów tak specyficznych, jak na przykład fundusze inwestycyjne, które mogłyby w przeciwnym razie utracić korzyści wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, chociaż ich działalność nie polega na nieprawidłowym korzystaniu z traktatów podatkowych.

W końcowej części rozważań wskazać należy, że rozwiązania kanadyjskie w związku z zakończonymi niedawno konsultacjami mogą szybko przeobrazić się w najnowocześniejsze na świecie regulacje przeciwdziałające zjawisku *treaty shopping*. Należy jednak podchodzić z rezerwą do nowoczesnych rozwiązań, ponieważ ponad pół wieku obowiązywania szwajcarskiego rozporządzenia świadczy o jakości i ponadczasowości zaproponowanych w nim regulacji antyabuzywnych.

ANALIZA PORÓWNAWCZA SZWAJCARSKICH, NIEMIECKICH I
KANADYJSKICH REGULACJI WEWNĘTRZNYCH
PRZECIWDZIAŁAJĄCYCH ZJAWISKU TREATY SHOPPING

Niemieckie przepisy pomimo licznych zalet wydają się być zbyt skomplikowane w wykładni i z pewnością słusznym byłoby rozpoczęcie w Niemczech dyskusji na temat ich nowelizacji. Nie można jednak zapominać, że omówione w niniejszym artykule regulacje stanowią tylko wsparcie dla metod wypracowanych na szczeblu międzynarodowym.

SUMMARY

The Comparison of Internal Anti-Treaty Shopping Provisions in Switzerland, Germany and Canada

The main purpose of this paper is to analyse internal countermeasures against misuse of tax treaties. In the introduction to this article, the author presents the phenomenon of treaty shopping, which is method of tax avoidance based on network of relationships between economic entities from different countries. Furthermore, the author points out that this fiscal fraud let some entrepreneur obtain abusive tax treaty benefits. Afterwards, the author focuses on the fact, that majority of the anti- treaty shopping provisions are international but there are also internal solutions in Switzerland, Germany and Canada. Thereafter, the author lists the legal acts, which regulate above- mentioned issues. Elaborating particular anti- abusive measures, the author concentrates on identities, similarities and differences between them.

Key words: treaty shopping, acquisition of contractual benefits, foreign legal regulations, tax law

Słowa kluczowe: treaty shopping, nabywanie korzyści umownych, zagraniczne uregulowania prawne, prawo podatkowe,

TAX ORDINANCE. THE ASSUMPTIONS OF A NEW REGULATION

STEFAN BABIARZ, RAFAŁ DOWGIER, LEONARD ETEL, HANNA
FILIPCZYK, WŁODZIMIERZ GURBA, WIESŁAW KUŚNIERZ,
IRENEUSZ KRAWCZYK, MARCIN ŁOBODA, ANDRZEJ NIKOŃCZYK,
ADAM NITA, AGNIESZKA OLESIŃSKA, PIOTR PIETRASZ, MARIUSZ
POPŁAWSKI, JAN RUDOWSKI, DARIUSZ STRZELEC*

SPIS TREŚCI

_Toc525819249	
I. General issues	114
II. The assumptions of the new Tax Ordinance aiming at the protection of taxpayers' rights	116
III. Assumptions of the new Tax Ordinance aiming at increased efficiency and efficacy of tax obligations' assessment and collection	128

* Stefan Babiarez, dr nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: sbabiarz@nsa.gov.pl
Rafał Dowgier, dr nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: dowgierr@poczta.onet.pl; Leonard Etel, prof. zw. dr hab. nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: etel@uwb.edu.pl; Hanna Filipczyk, dr nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, e-mail: Hanna.Filipczyk@enodo.pl; Włodzimierz Gurba, Ministerstwo Finansów, e-mail: wlodzimierz.gurba@mf.gov.pl; Wiesław Kuśnierz, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, e-mail: wkusnierz@krakow.wsa.gov.pl; Ireneusz Krawczyk, Kancelaria Podatkowa Irena Ożóg; Uczelnia Łazarskiego w Warszawie, e-mail: Ireneusz.Krawczyk@ozog.pl; Marcin Łoboda, Izba Skarbowa w Bydgoszczy, e-mail: marcin.loboda@mf.gov.pl
Andrzej Nikończyk – doradca podatkowy, Kolibski, Nikończyk, Dec & Partnerzy, e-mail: andrzej.nikonczyk@kndp.pl; Adam Nita, dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny, Zakład Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl; Agnieszka Olesińska, dr hab. nauk prawnych, Katedra Prawa Finansów Publicznych WPiA Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: agniesz@law.uni.torun.pl; Piotr Pietrasz, dr nauk prawnych; Katedra Prawa Administracyjnego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, e-mail: ppietrasz@op.pl; Mariusz Popławski, dr hab. nauk prawnych, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: m.poplawski@uwb.edu.pl; Jan Rudowski, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: jrudowski@nsa.gov.pl; Dariusz Strzelec, dr nauk prawnych, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: kancelaria@dariuszstrzelec.pl

Tłumaczenie: Ewa Wyszczelska - Oksień

I. GENERAL ISSUES

The currently binding Tax Ordinance came into force on the 1st of January, 1998 and since then it has been amended several times. Numerous alterations show that the content of this document has had to be frequently adjusted in many areas to ever changing conditions. Despite this, it still fails to meet current needs and standards. There are several reasons for this.

One of them, which is a basic one, is more and more apparent need to create in the Ordinance such mechanisms that would assure the balance between the public interest and taxpayers' interest. Justifiable claims to increase the protection of a taxpayer's position in the relations with tax service are commonly postulated. Such a delicate matter as tax must be solved not only with due respect paid to taxpayers' rights but also the State's interest, i.e., to put it simple, the organization financed by all taxpayers, the fact which is frequently forgotten. The currently binding Tax Ordinance lacks institutions characteristic for the mature codification of tax law's general part. The leading one, among them, is the need to write down the principles of general tax law. Their catalogue will contribute to better understanding and applying of tax provisions contained not only in Tax Ordinance.

Moreover, there is an urgent need to establish taxpayers' rights and duties in the form of a catalogue included in one legal act of statutory power. This will improve the relations between taxpayers and tax authorities, which are perceived negatively by the society.

The new Tax Ordinance must embrace an enormous amount of the existing case-law of administrative courts on tax matters. Its impact on the application of law is more than significant. However, not all interpretative doubts could be successfully dispelled this way. Passing a new law will enable their full and definite elimination.

Another reason for commencing works on the new Act is the fact that the meaning of some solutions has changed due to numerous amendments, which hampers the application of this Act. It is now no longer sufficient to know a legal text and rules of legal interpretation complemented by the knowledge of judicial judgments to interpret Tax Ordinance. It is absolutely necessary to know the history of multiple changes thereto and be aware of the fact what unexpected results they have sometimes evoked.

Another argument for passing a new Act is that the currently binding Tax Ordinance lacks institutions existing in most modern acts of this type. An example thereof may be the clause against tax evasion, or regulations on soft forms of tax disputes' settlements not only within tax proceedings (mediations and agreements).

One of the factors mandating legal changes is the need of more and more common use of means of electronic communication to contact a taxpayer. This issue requires to be comprehensively and systematically regulated, which is not possible in the course of continuous amendments of the provisions.

Poland's accession to the EU, development of technology as well as phenomena and processes that are subject to tax law are the cause of objective expiry of the solutions adopted in Tax Ordinance several years ago. The legislator attempted to prevent this by implementing successive amendments thereto, sometimes very extensive. Such a continually amended Ordinance has lost its original structure, which has not been free of defects as well. It has become clear now that the possibilities of improving and updating Tax Ordinance in the course of further amendments have been exhausted.

What is more, it is necessary to harmonize the provisions of a new Tax Ordinance with other tax law provisions and regulations beyond this area. It is indispensable to clearly and precisely establish the relation of the Ordinance to the provisions on, among others, fiscal inspection, regulations on administrative execution, the Code of Administrative Procedure, or the Act on Freedom of Economic Activity.

Drafting the new Act, it is worth using such legal solutions elaborated during years of validity and enhancement of the Tax Ordinance of 1997 that have worked. It should be remembered, however, that a legislative task no longer aims at the correction of the old Tax Ordinance but the creation of a new one that would be devoid of its predecessor's weaknesses.

General Taxation Law Codification Committee (GTLCC) has been appointed to prepare a draft of a new Tax Ordinance. Its tasks were specified in the Council of Ministers' Regulation of the 21st of October, 2014 on the creation, organization and operation of General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws of 2014, item 1471). Pursuant to § 8 thereof, the Committee's tasks embrace: preparation, within 4 months from their first meeting, assumptions of a comprehensive statutory regulation of general tax law as well as preparation, within 2 years from the day of adopting the assumptions, a draft bill containing comprehensive provisions on general tax law together with implementing acts. The purpose of GTLCC is regulation (clearing up) tax law's general part in the form of a new legal act titled "Tax Ordinance". It is a form of the so called partial codification of tax law.

Regulations contained in the new Tax Ordinance are to fulfill two fundamental objectives:

- 1) protect taxpayers' rights during tax obligations' fulfillment, and
- 2) increase efficiency and efficacy of tax obligations' fulfillment.

The first objective will be accomplished, among others, through mitigation of excessive rigor of Tax Ordinance with regard to taxpayers. Legal mechanisms protecting taxpayers' position in their contact with tax administration should be introduced to the new Act. Regulations contained therein

should be based on the presumption that a taxpayer is a reliable person who does not consciously aim at tax law violation.

The second fundamental purpose of the new Tax Ordinance is an increase in the efficiency and efficacy of tax obligations' fulfillment. Tax Laws, including Tax Ordinance as well, should serve the acquirement of tax. Greater efficiency of tax authorities, however, cannot entail infringement of taxpayers' rights.

II. THE ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE AIMING AT THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS

1. The instruments of taxpayers rights' protection in the provisions of general tax law – the principles of tax law and taxpayers' rights and duties in the new Tax Ordinance's regulations

Non-equivalence between tax debtors and creditors evokes an important problem, i.e. the need to establish in the new Tax Ordinance provisions assuring protection of taxpayers' rights (as well as other entities subject to tax) as they are a weaker party to the tax law relation than a tax authority. Codification of tax law principles and development of a statutory catalogue of taxpayers' rights are to fulfill just this purpose. It should be a specific "golden means" strengthening the legal position of tax debtors in their relations with tax administration, which prevails over them both in the sphere of substantive as well as procedural tax law. Due to the matter of tax law, i.e. the fact it regulates principles determining non-equivalent and compulsory pecuniary considerations, it is not possible to develop the content of tax obligations in a soft way preserving the autonomy of the parties' will at the same time.

Taking into consideration the state of Polish tax law development as well as (or perhaps even most of all) having regard to the level of legal awareness of a Polish taxpayer and work ethos of tax administration, it seems that duplication of the German model of tax law principles' specification, i.e. reliance solely on constitutional guarantees as well as regulations of general and special tax law, is not reasonable in Poland. In Polish reality, on the other hand, it is appropriate to formulate directly, in one place of Tax Ordinance, fundamental directives affecting the content of a legal relation connecting the parties to the tax law relation. It is absolutely essential to show a tax debtor, who often lacks tax law expertise, basic rules of applying tax law provisions in a clear and legible manner. What is more, such a way of developing tax law principles was adopted in the Czech Republic, the country close to Poland both for historical and cultural reasons, where the level of tax law development, legal awareness of

citizens and civil service ethics is similar. Finally, it is worth noticing that the need to include tax law principles in Tax Ordinance as well as their specific proposals have been articulated in the Polish science of tax law for a long time.

Proposing the introduction of a catalogue of tax law principles to the new Tax Ordinance, it should be restricted to norms determining the application of legal regulations within the scope of tax law. On the other hand, regulations on tax law-making should be left beyond the scope of tax law principles codified in the provisions of general tax law. The reason for this is the fact that the issues of lawmaking are regulated in the Polish Constitution and there is no need to repeat the norms thereof in Tax Ordinance. Moreover, the matter of general tax law justifies such scope of tax law principles. If Tax Ordinance does not regulate the process of lawmaking, there are no grounds to develop fundamental principles of its making in it (with reference to tax law norms). This is why tax law principles should exclusively embrace rules of tax law application that, at the same time, are fundamental norms determining the relation between a tax authority and an entity subject to tax.

The reasons accounting for the creation of a catalogue of this branch of law's principles that would be uniform and common for both substantive and procedural tax law also justify codification of taxpayers' rights and duties. Similar to tax law principles, it is essential to articulate such rights of a taxpayer that would level differences in the possibilities of operation of the parties to the legal relation and allow to improve faulty, or even oppressive operations of tax authorities. It also seems reasonable due to contemporary standards of relations between citizens and State authorities that are based on an ancillary role of the State administration towards society and the existence of a catalogue of recognized values, with regard to which citizens are entitled to legal protection. The State should use the powers it is entitled to in a manner assuring not only the fulfillment of its set objectives but also respecting interests of entities incurring the burden of its functioning (taxpayers). Nevertheless, the need to formulate a catalogue of taxpayers' rights and duties is discerned not only in the science of tax law. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) indicates the need to regulate this issue in individual countries. Entrepreneurs emphasize the necessity to codify taxpayers' rights too.

The introduction of tax law principles as well as the catalogue of taxpayers' rights and duties to the New Tax Ordinance is undoubtedly an innovating undertaking as these regulations do not have their "full" counterparts in existing provisions of tax law. What is more, in other legal systems, such a method of developing relations between the parties to the tax law relation is not always applied. Taking into account Polish experience as well as the state of tax law and legal awareness of Polish taxpayers, however, it seems that the introduction of these legal solutions will contribute to the appropriate development of the relation between tax debtors and creditors assuring necessary protection to the weaker subject of the tax law relation.

2. New soft forms of tax authorities' operation

2.1. General comments

New soft forms of tax authorities' operation will create the conditions to observe and apply tax law in a way that is simultaneously efficient, effective and appropriate. They will be introduced in order to support a taxpayer in the fulfillment of obligations resulting from tax law, prevent the occurrence of tax disputes and create conditions for their better settlements. They will favor joint action (cooperation) between tax authorities (employees authorized by them to act) and taxpayers.

2.2. Taxpayer's guide and support

Tax authorities are appointed to facilitate correct fulfillment of the duty to provide State authority with pecuniary means necessary to satisfy the community's needs by honest taxpayers (i.e. their decisive majority). In the new Tax Ordinance, a taxpayer will *expressis verbis* be entitled to acquire clerical (official) information from many sources and rely on it – deriving protective effects from the fact of applying it.

2.3. Consultation procedure

In the new Tax Ordinance, general consultation procedure will be regulated. Within its framework, an applicant and tax authority will make arrangements on the past or future settlements of a taxpayer. The procedure could be used upon a taxpayer's request within the scope of the evaluation of tax consequences of complicated transactions carrying a high tax risk for economic entities, estimation of the taxable object's value, and evaluation of the transaction object's character, etc. Within the procedure, factual arrangements will be made and evidentiary proceedings will be carried out. A decision issued in the procedure will be binding both a tax authority and taxpayer; it will be subject to suability. The use of the consultation procedure will, in principle, be payable.

2.4. Agreements between taxpayers and tax authorities

Tax disputes could be solved in a consensual way. Agreements between tax authorities and taxpayers will be concluded, in particular, in case of doubts as to the matter's factual state that are difficult to eliminate, on determination of the value of a taxable object, or transaction, on validity of the application of reliefs in tax payment, a kind of relief that should be applied as well as the manner

of its application. The agreements will be documented by a minutes containing, among others, the scope and content of arrangements made. A tax authority will be obliged to reflect the arrangements in a tax inspection minutes, or tax decision.

The subject of an agreement will not only cover a case settlement but also detailed issues arising during tax proceedings, or tax inspection that do not decide about the settlement (e.g. the scope of evidentiary proceedings that should be carried out). The amount of tax obligation will not be subject to the agreements (directly). At the same time, the agreements could influence this amount indirectly as a derivative, for example, of factual arrangements being made.

2.5. Tax mediation

Tax mediation, i.e. the procedure of solving disputes with the participation of a third party – a mediator, will be introduced as a procedural mechanism facilitating communication between a tax authority and taxpayer. This procedure will constitute particular proceedings initiated upon the request of one of the parties to a dispute (a taxpayer, or tax authority) upon agreement of the other party at any stage during the course of the proceedings. The procedure will be constructed with respect for basic rules of mediation, among others voluntariness, impartiality, neutrality of a mediator and confidentiality.

The parties thereto will select a mediator freely and jointly from the list kept by the Minister of Finance. Mediation costs will be borne by the State, or municipality.

2.6. The program of correct settlement based on cooperation (*cooperative compliance*)

The purpose of the program will be to assure the observance of tax law through establishing close relations between tax authorities and taxpayers. The program will be addressed to entities strategic for the State budget. Its essence is reflected in the slogan “transparency in return for certainty”. “Transparency” because a taxpayer who is a participant of the program reveals any substantive tax issues that are potentially disputable between him/her and an authority. “Certainty” because a tax authority responds to questions asked by a taxpayer without delay (after consulting a taxpayer himself/herself and in the spirit of agreement and understanding for business).

The program of this kind will be maximally deformed and based on a personal obligation of decision makers in a business entity and tax authority. Participation in the program will be voluntary. The condition of the participation therein will be well functioning internal procedures of settlements in an entrepreneur’s business (“tax governance”) verified by an audit before concluding an agreement with the taxpayer.

3. Interpretations of tax law provisions

The existence of difference taxes and forms of taxation, their frequent changes, and binding EU and international law regulations contribute to increasing complexity of law and uncertainty about its content and, in consequence, its interpretation and application. It is a source of potential conflicts between the interest of taxpayers and tax administration representing the State's fiscal interest. For these reasons, institutions of general and individual interpretations of tax law provisions introduced in the currently binding Tax Ordinance should be treated as a significant extension of the scope of protection of taxpayers' economic rights and freedoms. Moreover, interpretations are an important and stabilizing element of solving disputes between a taxpayer and tax authority. Interpretations are one of the most vital guarantees protecting taxpayers' subjective rights. Undeniably, on the basis of interpretation, a taxpayer acquires knowledge within the scope of rules which, together with tax law provisions, co-create a potential legal situation of each addressee of tax law. These entities develop their sense of legal certainty and security not only on the basis of tax acts but also on the basis of application of tax law by tax administration. For the above mentioned reasons, we should share dominant opinions on the necessity of maintenance of the solutions concerning tax law provisions' interpretations in the new Tax Ordinance and reject those in favor of their elimination.

Within the scope of the fulfillment of fundamental objectives of the new Tax Ordinance and the enhancement of guarantees resulting from binding interpretations of tax law provisions, the following concepts should be recognized expedient:

- first of all, strengthening the importance of general interpretations. Primacy of general interpretations over individual ones. Individual interpretations should be issued when general interpretation does not function in a given factual state. A possibility of quoting general interpretation in an equivalent factual state. At present, a considerable number of individual interpretations influences a lack of transparency in understanding tax law and arises doubts in its application. The adopted solution will assure elimination of divergent interpretations referring to the same factual state and the need for a multiple application for the issue of individual interpretation in the same factual state. The adopted solutions regarding solely general interpretations should introduce a possibility of asking legal questions by an authority authorized to issue such interpretations to Supreme Administrative Court. The introduction of this kind of a solution requires a parallel change in the Act on Proceedings before Administrative Courts (Section VI of the Supreme Administrative Court's Resolution, Art. 264 § 2);
- secondly, centralization of the process of issuing interpretations. The introduction of uniform principles within this scope with regard to entirety of tax law provisions' interpretation regardless if a particular taxpayer constitutes income of the State budget, or local self-government units. It results from the need to undertake actions leading to the extension of the scope of services provided for the benefit of taxpayers and the improvement of their quality. A modern, efficient and national point of

uniform tax information for taxpayers and tax administration employees should be created within this scope. This will guarantee uniform procedures and standards within the scope of issuing individual interpretations.

4. Basic terms and definitions

General tax law provisions introduce and define several terms that are fundamental for the Polish tax law, among others tax, tax obligation, tax liability, taxpayer, remitter, or collector. Although present definitions thereof, in principle, fulfill their function well, definitions of tax obligation and tax liability require certain corrections.

5. Representation and power of attorney

A comprehensive regulation concerning the capacity to act, represent and hold power of attorney both in the substantive and procedural sphere of law will be established in the new Act.

Both the capacity to act in the sphere of natural persons' income tax and the capacity to represent legal persons and organizational units without legal personality should be developed according to appropriate regulations contained in the Civil Code through relevant reference to the provisions therein³⁷⁰. In particular, we should adopt a principle saying that the capacity to act on one's behalf is vested in natural persons having full capacity for legal actions in the meaning of civil law. Natural persons not having full capacity for legal actions, on the other hand, will be able to act solely through their statutory representatives in the meaning of civil law.

As far as legal persons' representation is concerned, Tax Ordinance should contain a reference to Art. 38 of the Civil Code according to which a legal person acts through its bodies in the manner prescribed by the law and its articles of association based on that law.

What is more, Tax Ordinance will contain comprehensive regulation of powers of attorney. It is proposed to distinguish therein three categories of powers of attorney: general, limited and for service of process.

The institution of a general power of attorney will apply to all participants of tax procedures. The appointment of a general attorney/agent will eliminate nuisance connected with the obligation to submit a power of attorney, or officially certified transcript of a power of attorney to be attached to the files of each tax case, which will not only limit bureaucracy in tax authorities but also simplify representation of the party by an attorney/agent.

³⁷⁰ See Art. 34 of the Model Tax Code of International Monetary Fund (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), where it was indicated, among other, that in case of natural persons' representation, it can be a natural person acting as a representative pursuant to civil law provisions.

General powers of attorney will be gathered in the electronic database called Central Register of General Powers of Attorney and will be instantly available for all State and self-government tax authorities as well as tax inspection bodies.

Limited attorneys/agents, as before, will be authorized to act in the indicated tax case, or other indicated case within the jurisdiction of a tax authority after submitting a power of attorney to the files of the specific case. The new Tax Ordinance will maintain the institution of an attorney/agent for service of process. The appointment of such an attorney/agent in Poland will be compulsory when a general, or limited attorney has not been appointed and communication with a participant of tax procedure may be hampered due to a change of place of residence (stay), or lack of place of residence (stay) in Poland, or another EU Member State.

The new Tax Ordinance will introduce the institution of a temporary limited attorney/agent instead of the institution of a representative of an absent person. The prerequisite to appoint this kind of an attorney/agent will be an urgent case. A temporary attorney/agent will be appointed by a tax authority for an absent natural person. Whereas for a legal person, or organizational unit without legal personality, a temporary attorney/agent will be appointed if their bodies are not present, or if it is not possible to establish the address of their official seat, the place of running a business activity, or the place of residence of persons authorized to represent their matters. A temporary attorney/agent would be empowered until a court appoints a guardian.

6. Discretionary reliefs

All payment reliefs should be regulated in one separate chapter of Tax Ordinance. It will embrace both the provisions on paying advance tax and tax as well as already owed tax arrears. What is more, the new Tax Ordinance provisions will cover deferred submission of a tax declaration and provisions on matters regulated in other laws than those regulating tax matter.

Tax Ordinance will prefer forms of support not resulting in failure to pay tax but allowing late, yet still effective, fulfillment of a tax obligation.

The catalogue of applied discretionary reliefs will be extended by the introduction of a possibility of tax remission, or its part in order to avoid the occurrence of tax arrears for a taxpayer as a condition of applying the relief. On the other hand, reliefs will be applied according to the principle of balance between public and taxpayers' interest using soft forms of arranging matters.

In case of tax constituting municipal revenue, the application of reliefs to pay tax should be decided solely by municipal tax authorities.

7. Limitation of tax obligations

Limitation stabilizes economic turnover through the restriction, or exclusion of a possibility of redress. In tax law, limitation prevents either the assessment of tax obligation, or leads to its expiry. However, in consequence of several exceptions to the general rule, its guaranteeing function is impaired.

During works on limitation, it is particularly important to distinguish the limitation of the right to tax assessment and the right to collect tax. In the proposed model, a tax authority has time, determined by the provisions of law, to assess tax understood as submitting a decision determining, or establishing in nature by a first instance tax authority. Thus, it would be the period of time to question the correctness of tax settlement made by a taxpayer, e.g. in a submitted tax declaration, or issue a determining decision if a declaration is missing. Moreover, this time limit would bind a tax authority within the scope of issuing a decision determining the amount of tax obligation if the Act envisages such a manner of tax chargeability. During such a period of time, it should be possible to issue decisions aiming at recovery of dues the State is entitled to that have been wrongly remitted, or credited towards a taxpayer and which are subject to Tax Ordinance including, among others, the use of loss, or tax to be carried over, etc.. In case of a decision determining tax loss, one should support the solution according to which this decision could be issued during the period of limitation of the assessment of tax obligation during which a taxpayer settles the loss.

The second type of limitation – limitation of the right to tax collection – would be connected with the situation when tax obligation exists and its amount is known (it results, in principle, from a correctly submitted tax declaration, or declaration's correction, or served decision). This limitation would begin to run after the lapse of the period of limitation of tax assessment.

As far as the limitation of assessment is concerned, two periods of limitations should be introduced: three or five years counted from the lapse of the term of payment, or tax obligation occurrence. A three-year long period of the limitation of assessment would be applied with regard to tax settlement not connected with the conducted business activity. A five-year long period would refer to tax settlement connected with conducting a business activity. Thus a three-year long period of the limitation of assessment will cover taxpayers whose settlements, in principle, regard uncomplicated matters. This mechanism will concern, among others, most taxpayers subject to natural persons' income tax. It means that after the lapse of three years, not after five years as it is now, a large group of taxpayers will be exempt from the duty to keep records of documents regarding tax obligations. The new Tax Ordinance will adopt the principle according to which the right to assessment expires after the lapse of three years except situations listed enumeratively and specified during further works on the project of the new Tax Ordinance where the limitation of assessment will occur after the lapse of

five years. The following cases should be covered by a five-year long period of the limitation of assessment in particular:

- tax connected with running a business activity, i.e. tax that requires keeping tax records pursuant to separate provisions (now, Tax Ordinance defines tax records as accounts, revenue and expense ledgers, and registers and records taxpayers, remitters, or collectors are obliged to keep pursuant to separate provisions),
- income tax owed for the so called revenue from undisclosed sources,
- income tax owed for the sale of a real estate.

The introduction of a five-year long period of the limitation of assessment in the above mentioned cases is supported by a more complicated nature of these settlements, which entails the need of using a wider catalogue of evidence during proceedings, or a greater number of tax law institutions, e.g. estimation.

The introduction of a five-year long period of the limitation of tax collection should be postulated. The introduction of a shorter period does not seem justified. If the obligation results from a submitted correct tax declaration, or a final decision (possibly verified by a binding court ruling), pursuant to the principle of tax fairness, it should be executed. Therefore, it should go without saying that if someone is obliged to pay the tax whose existence and amount are, in principle, correctly established, s/he should pay it. For this reason, the enforcement of tax owed is justified even in a longer time perspective.

The institution of tax limitation should be feasible in nature. Due to this, under the limitation of assessment, possibilities of the interruption of the course of its running should be excluded whereas its suspension should occur solely for objective reasons, not dependent on a tax authority, such as: taxpayer's death, the need to obtain information necessary for taxation from another state, applying to a common court with a motion to establish the existence of a legal relation or right, suspension of proceedings due to the settlement of a representative case as well as submission of a complaint to an administrative court. The application of prerequisites of the suspension of limitation of assessment should not lead to the prolongation of the period of limitation of assessment by more than five years in total.

Under the limitation of collection, prerequisites of the suspension, or interruption of its course of running should be restricted too. Under the limitation of collection, the preservation of the following prerequisites of the suspension, or interruption of the course of running of limitation should be postulated: division into installments, deferment of the deadline to submit a declaration, or payment, prolongation of the term of payment, voluntary or executive pledge, announcement of insolvency, or application of enforcement measures. During further works on the new Ordinance, specified solutions which would introduce a maximum period of the prolongation of the period of limitation of collection due to the suspension, or interruption of the course of running of the limitation

of collection should be prepared and introduced. At the same time, however, the issue of the impact of security of tax obligation's enforcement through holding a mortgage, or fiscal pledge upon the limitation of tax collection should be regulated. It has been decided that within this scope, a solution should be introduced corresponding to the limitation of civil law liabilities (debts) secured by a mortgage, or pledge. Within this scope, the solution corresponding to the limitation of civil law debts secured by a mortgage, or pledge should be introduced. Consequently, the limitation of collection with regard to tax liabilities (debts) secured by a mortgage, or pledge would not violate the right of a public creditor to recover satisfaction from the encumbered asset.

8. Excess tax and tax return

The construction of new provisions on excess payment should be accompanied by endeavors to simplify the procedure leading to the transfer of excess payments to authorized entities as well as eliminate currently existing shortcomings in the application of this institution. During works on the assumptions, it was decided that it is necessary to introduce legislative solutions within the scope of cases when tax is paid unduly by a taxpayer who did not bear the economic burden thereof. The construction of some tax, particularly indirect, allows to transfer such burden upon a consumer of goods or services. Legal solutions and mechanisms within the scope of excess payment should not lead to unjust enrichment of a taxpayer. Therefore, the introduction of the mechanism allowing the acquirement of excess payment by taxpayers subject to indirect tax should be postulated provided they bore the economic burden of the tax.

Changes within the scope of legal regulations on tax excess and return should also contain the following postulates:

- we should aim at the introduction of generally the same procedures for tax excess and return, however, in the latter case, they will be applied if special provisions regulating the construction of the individual kind of return do not stipulate otherwise;
- it is reasonable to simplify the procedure of claiming tax excess and return – one proceedings to confirm overpayment initiated ex officio, or upon a request should be introduced. A tax authority should, ex officio, in a possibly simplified procedure, among others without the need to initiate proceedings, confirm overpayment each time it acknowledges its existence;
- the catalogue of cases where overpayment will be returned without issuing a decision should be extended (among others, when overpayment results from a declaration, or the correction of a declaration not questioned by an authority, but also when excess payment results from the motion of a taxpayer to confirm overpayment that is fully accepted by an authority, or when excess payment is confirmed ex officio; in the above mentioned cases, a decision should be issued but only when it is requested by the party; if an authority confirms excess payment without a decision, it also should not

be obliged to issue decisions on overpayment, e.g. in the matter of crediting overpayment towards tax arrears, unless the party applies for it. Discontinuance of issuing decisions mentioned above should be accompanied by the rule according to which a tax authority should inform the party about the settlement, e.g. crediting overpayment towards tax arrears, by means of electronic communication, or by a telephone. Simultaneously, the information about confirmed overpayment may also be delivered in this form; a vital supplement of the above mentioned mechanism should be the solution according to which the settlement on interest, i.e. confirmation of its existence, or lack thereof, will be an element of the decision on overpayment. However, the subject of this settlement should not be the calculation of the amount of due interest. It will not be necessary to initiate separate proceedings in the matter of interest. If an authority does not issue a decision to confirm overpayment and a taxpayer is entitled to interest, an authority transfers interest without issuing a decision thereon. Nevertheless, each time a taxpayer should have a possibility of applying for the granted interest which should be settled in the form of a decision, unless it is fully accepted.

- determination of the relation between proceedings to confirm overpayment and proceedings establishing the amount of tax obligation, e.g. with a statutory exclusion of the obligation to conduct recovery proceedings before the examination of a request to confirm overpayment;
- extension of cases where overpayment is returned together with interest. Excess payment should be returned together with interest calculated from the payment date when it results from defective lawmaking (confirmed by the judgment of Constitutional Tribunal, or Court of Justice of the European Union), or the application of law, as well as from the lapse of the term of overpayment if it was not returned within this time and a taxpayer did not contribute to the delay. A taxpayer should not incur negative consequences connected with defective operation of the State authority within both law making and law applying. An important supplement of the above mentioned mechanisms should be the solution according to which the settlement on interest, i.e. confirmation of its existence, or lack thereof, will be an element of the decision on overpayment;
- extension of the group of entities entitled to obtain excess payment by all entities covered by the tax law relation, among others remitters, collectors, legal successors, or third parties, including such problems as, e.g., the loss of tax capital group status, the loss of law existence, legal capacity, or capacity for legal actions, and/or insolvency;
- a possibility to introduce the return of overpayment to entities indicated by a taxpayer.

9. Electronic communication

The new Act should enshrine the idea of legal environment's simplification and the creation of facilities for taxpayers, including entrepreneurs. Indicated legal mechanisms and instruments are necessary for the development of e-administration and e-economy. They confirm changes occurring in

the approach of administration towards an individual. They prove a support-oriented attitude to individuals and the need to provide them with more efficient and effective contacts with administration. Development of new IT and communication technologies, including electronic communication, exerts positive impact on digital society's development, which is particularly important in the context of such a rapid pace of progress of the surrounding world.

Basic issues within the scope of electronic communication should be contained in the general provisions of the new Tax Ordinance. Moreover, further provisions thereof will include special regulations connected with concrete institutions of tax law and reference to the issue of using modern IT and communication technologies.

10. The protection of tax confidentiality

The provisions on the protection of tax confidentiality must, on the one hand, assure tax authorities with efficient and effective pursuit of tax proceedings understood as widely as possible, whereas on the other hand, guarantee to taxpayers, remitters, collectors, third parties and legal successors control over obtaining, gathering and exposing data embraced by tax confidentiality.

11. Complaints and conclusions

The new Tax Ordinance will contain provisions on complaints and conclusions. Under the current legal status, Section VIII of the Code of Administrative Procedure applies thereto. Preservation of this status is unsubstantiated. It disrupts regulative uniformity of tax procedures and hampers taxpayers potentially interested in submitting a complaint, or request from getting acquainted with the provisions specifying a relevant course, or even being aware of their existence. A previous location of these provisions in another Act and failure to adjust some of them to the specificity of tax cases cause that their signaling and corrective potential remain unused.

What is more, another argument in favor of the inclusion of provisions on complaints and conclusions in Tax Ordinance is an intentional connection of this regulation with the catalogue of taxpayers' rights and duties included in the drafted Act. The complaint procedure will become an important element of the system of taxpayers rights' protection. The course of submitting complaints will be most suitable to report possible infringements of some rights (such as, e.g., the right to polite and professional treatment by civil servants).

III. ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE AIMING AT INCREASED EFFICIENCY AND EFFICACY OF TAX OBLIGATIONS' ASSESSMENT AND COLLECTION

1. Enhancement of the party's position and increased efficiency of tax proceedings – selected issues

Tax procedure must be modernized so that it may satisfy contemporary needs of taxpayers in a better way. Nowadays, in many fields of life and economy, procedures that are based on prompt and deformed contact are developing. This work discusses selected most important recommendations of General Taxation Law Codification Committee concerning changes in tax proceedings.

The right of a party to challenge a decision should be made feasible. The time limit to submit an appeal/complaint should be prolonged (up to thirty and fourteen days respectively). This will allow a better preparation of a party to formulate complaints against a decision/order and more precise preparation of motions for evidence. For the same reasons, the time limit to apply for the withdrawal of a final decision after the judgment of Constitutional Tribunal, or Court of Justice of the European Union, should be prolonged from a month to three months.

One of the general principles of tax proceedings is the principle of expeditious proceedings. Inactivity of a tax authority, or protracted pursuit of proceedings threatens citizen's confidence in State bodies. Therefore, it is reasonable to strengthen the position of a party to the proceedings through equipping it with effective legal measures for action in the situation of inactive, or protracted conduct of a tax authority.

The economics of tax and judicial administrative proceedings justifies the creation of a possibility of suspending proceedings in similar cases, or in closely related ones. In the first place, a dispute in the "representative" matter should be settled while other cases should be suspended. This will allow a taxpayer to rationalize procedural costs and eliminate a risk of massive enforcement of decisions that may appear defective.

The contact with a taxpayer with the use of modern communication technologies should be more emphasized. Thanks to this, proceedings' dynamics will increase while their costs will diminish.

It is not economical to instigate tax proceedings when the cost of their pursuit, including tax authorities' expenditure and costs of letters service, exceeds the inflicted amount of obligation. Due to this, a tax authority should be authorized not to instigate and to discontinue proceedings initiated ex officio if the expected amount of the obligation does not exceed a specified limit of money.

We should follow the direction of standardization of motions in tax cases. Provisions on disciplinary penalties require fundamental changes.

The final part of this study signals two concepts concerning tax proceedings which Codification Committee analyzed profoundly but decided not to recommend for further works: renouncement from an appeal for the sake of a direct complaint to a court, and presentation of the case's legal evaluation by an authority before issuing a decision.

2. The procedure determining a market value of things and property rights

The principles determining a market value of things, which frequently exerts considerable impact on the tax base, are distinctly regulated in several laws. These laws, above all, differently regulate the term of a market value itself. According to the doctrine, the term of a market value resulting from tax laws is, to a certain extent, relative and, in consequence, may arise doubts and disputes in the process of law application.

Due to this, in the created Ordinance, it is reasonable to regulate procedures determining a market value of things for tax purposes applicable, in principle, to all taxes.

Under the procedure of determining a market value, it will first be determined, as a rule, by a taxpayer. If, however, a taxpayer does not determine the value of a thing, or the value determined by him/her does not correspond to the market value according to the initial evaluation of a tax authority, this authority will carry out the procedure aiming at the establishment of the thing's value. The procedure will determine both the principles of carrying out initial evaluation of the value and principles determining a market value of a thing when an expert is appointed to establish this value.

3. Tax authorities and their jurisdiction

3.1. State tax authorities

New provisions on tax authorities should guarantee both fundamental rights of taxpayers and, simultaneously, effective tax collection (minimization of the costs of tax authorities' operation). They should be systematized and clear for both taxpayers themselves and tax authorities.

Therefore, in relation to currently binding solutions, the new Law should include the system (structure) of tax authorities subject to Minister of Finance in the Act on Tax Administration. The solutions elaborated thereon will be taken into consideration during works on the target structure of tax authorities.

Within next years, it is also necessary to undertake legislative actions aiming at organizational and structural changes in the functioning of self-government tax authorities which will rely on the experiences of the commenced reforms of State tax administration. In the long term, it should realize the same postulates that were the basis of organizational changes of State tax authorities.

New Tax Ordinance should aim at maximum simplification of provisions concerning local jurisdiction involving wider than so far application of the same principle binding in case of all taxes collected by the authorities subordinate to Minister of Finance.

Moreover, changes within the scope of jurisdiction should embrace principles concerning the so called ossification of jurisdiction which, in consequence, means that an authority competent at the moment of launching inspection will remain competent in all issues connected with the subject of the case both in tax proceedings and other interlocutory ones, e.g. concerning security.

3.2. Self-government tax authorities

2478 municipalities whose bodies realize their own tax operate in Poland. Due to this, their expectations and needs cannot be ignored while creating a new Tax Ordinance. This issue is of particular importance also from the point of view of taxpayers because such self-government taxes as a real estate tax, agricultural, or forest tax should be realized in a possibly simple way due to their common nature.

During works on the new Tax Ordinance, it is essential to assume that all tax authorities should have similar competence (powers) as far as general tax law provisions are concerned. Deviations from this principle including, most of all, specificity of tax assessed and collected by the specified category of tax authorities, will occur. Nevertheless, they must be sufficiently justified (the principle of adequacy).

Moreover, the issue of complementary regulation of the status of municipal tax authorities in the provisions of general tax law and structural system provisions seems important. There is no legal act regulating structural, organizational, or functional matters of local self-government tax administration, except Self-government Appeal Boards.

In the long term, proposed actions are to improve self-government tax authorities' operation, increase their efficiency and facilitate correct fulfillment of taxpayers' obligations connected with the settlement of taxes and fees constituting self-government revenue.

4. Tax inspection

With regard to tax inspection, a legal framework should be created that will rationalize and improve this procedure and, at the same time, provide the inspected party with extensive procedural rights. Thus, it is proposed to establish a uniform and integrated procedure of tax inspection in Tax Ordinance provisions for taxpayers who, in principle, fulfill their duties, and introduce a separate regulation for more rigorous inspection procedure directed at fighting widely understood revenue offences. The current procedure of tax inspection is, on the one hand, sometimes too burdensome for

most taxpayers, whereas on the other hand, too ineffective with regard to taxpayers evading paying tax. Therefore, it is important to diversify inspection procedures whereas the criteria of applying individual procedures should refer to the seriousness of irregularities, or the degree of harmfulness of committed revenue offences and the need to secure evidence promptly.

The procedure addressed to taxpayers fulfilling their tax duties should generally focus on current solutions of Tax Ordinance and Act on Freedom of Economic Activity. Presently binding provisions of Tax Ordinance and Act on Freedom of Economic Activity provide entities running a business activity with particular protection. There are no rational arguments for maintaining such diversity. We should remember, however, that specificity of tax inspection causes that not all special legal solutions included in the Act on Freedom of Economic Activity can apply directly to tax inspection, and that is why they should be regulated differently in Ordinance as it is now.

What is more, under the tax inspection procedure realized on the basis of Tax Ordinance provisions, a possibility of electronic inspection based on a standard and logical computer data allowing the exchange of information by means of electronic communication between tax authorities and taxpayers should be introduced.

On the other hand, the procedure referring to inspection aiming at fighting tax fraud and revenue offences should be contained in a separate from Tax Ordinance legal act (Law on Fiscal Inspection) and connect the elements of current solutions of Tax Ordinance, Law on Fiscal Inspection and Criminal Procedure. The legitimacy of the introduction of this procedure is confirmed by recently observed increase in tax offences, particularly within the scope of value added tax scams. These offences are particularly detrimental because they result, on the one hand, in billions of PLN loss for the State Treasury threatening its financial security and, on the other hand, in difficult to estimate negative effects in the form of distortion of the principles of competence as well as danger of eliminating honest entrepreneurs from the market. It is purposeful to create the catalogue of cases where this procedure would be applied. It should be used, in particular, in the following cases: activity in organized crime, or organizations aiming at committing revenue offences, money laundry, issuing documents on activities that have not been performed, or intentional forgery of tax documents.

5. Examinations

It will be reasonable to regulate examinations again separately from tax inspection in the new Tax Ordinance. Nevertheless, in principle, priority of carrying out examinations by a tax authority before launching tax inspection should be introduced simultaneously as it is assumed that examinations may lead to the verification of the amount of obligation by a taxpayer, or tax authority in the course of correction. Therefore, it will not be necessary to initiate tax inspection, or tax proceedings in this case.

It is also important to introduce procedural guarantees during their pursuit.

Fulfilling the above purpose, it is necessary to:

- extend the subjective scope of examinations;
- create an additional possibility of pursuing examinations outside a tax authority upon the taxpayer's request, which will contribute to the development of examinations as a friendly and, at the same time, effective procedure;
- establish a simplified procedure of a tax declaration correction by a tax authority if the change of the amount of tax obligation, excess payment, tax return, or the amount of loss in effect of this correction does not exceed PLN 50. This procedure would be applied when a tax authority acknowledges arithmetic errors, or apparent mistakes. It would not require any participation of a taxpayer therein thus limiting bureaucratic duties on the part of tax authorities to absolute minimum.

6. General anti-avoidance rule

One of more essential elements of the Assumptions of the New Tax Ordinance prepared by GTLCC is the project of introducing the general anti-avoidance rule (GAAR) to the Polish tax system. This regulation aims at setting a limit between tax planning and tax avoidance, sometimes called aggressive tax planning. Such a norm will establish the limits of the taxpayers' right to minimize their tax obligations.

A basic difficulty in constructing the anti-avoidance rule is that this norm should be both general and precise.

The application of this clause will, in consequence, deprive taxpayers of the tax benefit they intended to obtain, or obtained due to undertaking artificial arrangements which lacked economic justification but were undertaken for the purpose of obtaining tax benefit. On the other hand, additional financial sanctions are not envisaged (a taxpayer may, however, be obliged to pay default interest). The most vital form of the clause's impact should be prevention. The clause will embrace all State and self-government taxes except value added tax. The authority entitled exclusively to apply this rule will be Minister of Finance. Taxpayers could request the issuance of a decision by the specially appointed consulting body independent of tax administration (a 'GAAR consultative committee' or 'advisory panel').

7. Securing tax obligation's enforcement

The new Tax Ordinance should preserve possibilities of securing tax obligation's enforcement by the issue and execution of the decision on collateral and property (assets) collateral (mortgage and pledge).

As far as securing tax obligation's enforcement by the issue and execution of the decision on collateral is concerned, the principle should be preserved according to which it is possible to secure the enforcement of tax obligation both before the issue of the assessment decision and after the issue of such non-final decision. This regulation, however, must be cleared up in order to become more efficient and increase the protection of taxpayers' rights. Future solutions will also preserve a possibility of voluntary execution of the decision on collateral through the acceptance of the collateral offered by a taxpayer (remitter) by a tax authority.

Binding regulations refer to the unclear criterion of justified fear of failure to fulfill tax obligation. An attempt should be made to complement regulations on the prerequisites of collateral through reference to more precise circumstances indicating that collateral is justified.

As far as collateral by the issue of the decision on collateral and its execution through the realization of the collateral order is concerned, its consequence is a serious intervention into the taxpayer's assets. It is necessary to check legitimacy of such an action even in the context of redress for unlawful activities of State bodies. Therefore, we should renounce the institution of the expiry of a decision on collateral after the issue of assessment decisions in order to fully check legitimacy of the collateral both in the administrative and judicial course.

New solutions should lead to the transfer of the regulation on a technical side of securing tax obligation's enforcement to the Law on Executive Proceedings in Administration. Regulations on the prerequisites of performing collateral and the prerequisites of the issue of a decision on collateral would then be left in the Tax Ordinance. Moreover, Tax Ordinance would regulate voluntary collateral where the manner of performing it would be left to the taxpayers' decision. The Law on Executive Proceedings in Administration would regulate a "technical" side of performing this collateral, i.e. the issue of a collateral order and execution thereof.

8. Tax liability and succession

Tax liability and succession in the future Tax Ordinance should be based on the previous principles. Changes will regard only some areas. For instance, the principle should be established according to which a remitter is not liable (for uncollected tax) if non-collection of tax is not his/her fault. The principle should also be introduced according to which a tax authority will be able to abandon holding third parties liable in justified cases even though it is entitled to it under the law.

As far as a legal position of heirs being legal successors of the deceased taxpayer is concerned, the regulation thereon should be cleared up so that it is less casuistic (meticulous, or intricate). Certain

rules should be simplified, for instance: it should not be requested that all heirs make an amicable declaration of will in order to obtain a refund of overpayment.

9. Tax declarations

The new Tax Ordinance should, above all, adopt the principle according to which the matter of tax declarations and corrections thereof should be regulated comprehensively in a separate chapter.

All declarations, including returns, statements, specifications and information taxpayers, remitters and collectors are obliged to submit pursuant to tax law provisions should be subject to the benefit of the presumption of being accurate. Tax declaration's correction should have the same legal character as the declaration itself.

The solutions proposed within the scope of regulating tax declarations will realize the principle of the new Tax Ordinance according to which each taxpayer (a passive subject of the tax law relation) is reliable.

10. Solidarity in tax law

Drafted regulations of the new Act connected with solidarity in tax law should be based on the assumption that under this branch of law, the right of a creditor should be precisely regulated within this scope. It is not reasonable, at the same time, to transfer mechanically civil law institutions of joint and several obligations to the new Act. Tax law regulates specific institutions that are unknown to private law, which requires the establishment of a separate legal framework for them. Therefore, specificity of institutions occurring in tax law should be included, which speaks for complementary regulation of the legal position of both debtors and creditors in the context of solidarity of debt and liabilities. Nevertheless, the principle saying that solidarity of debt and liability in tax law must result directly from statutory provisions should be preserved.

At present, Tax Ordinance regulates the issue connected with the occurrence of a joint and several obligation to a limited extent, particularly when it is necessary to issue and serve a decision thereto. Not only the issue of tax procedures conducted by tax authorities is not sufficiently regulated in binding provisions in the context of solidarity but also, e.g., self-calculation of tax. Similar problems occur within the scope of the institution of reliefs to pay tax obligations when only some joint and several debtors apply for the relief.

Suitable changes connected with solidarity in tax law should be introduced to individual institutions regulated in the new Act. Basic principles of solidarity in tax laws, however, should be somehow factored out general provisions due to their universal character. This solution is also supported by the heterogeneous character of joint and several liability in tax law which can be

connected with the obligation of this nature, including those arising through the service of a decision. Nevertheless, it may also be the liability for another person's debt, therefore it may be the institution connected with both the stage when the tax law relation arises and the assessment and performance of tax obligations.

In the long term, the proposed changes are to contribute to the relatively comprehensive regulation of solidarity of liabilities and debts in general tax law provisions.

11. Tax arrears

In the newly drafted Ordinance, the definition of tax arrears would imitate basic features of tax arrears adopted in currently binding provisions. In particular, tax arrears would be still characterized by automatic occurrence due to delayed payment regardless of the will, knowledge, fault, or intention of the parties to the tax law relation. The notion of tax arrears would cover unpaid dues of not only a taxpayer but also a taxpayer, remitter, collector, third party, or legal successor.

Tax Ordinance in its current reading includes the enumerative list of due payments which are treated equivalent to arrears even though they are not arrears (they are not tax paid after due term). It is not an exhaustive regulation because it does not embrace all situations when a taxpayer is obliged to return unduly received payments which should be treated as tax arrears. Changes within this scope are envisaged by the Act amending the Act on Tax Ordinance and some other Acts, which was passed by the Sejm on 9th July, 2015, which specified anew the catalogue of dues that are treated as arrears. Moreover, the above mentioned Act stipulated the obligation to return public law benefits unduly obtained by a taxpayer (a remitter, or collector).

12. Default interest

The drafted regulation should be based on fixed principles resulting from binding provisions of Tax Ordinance. In particular, it should preserve the rule according to which default interest is the consequence of the occurrence of tax arrears and the obligation to assess it exists regardless of the causes of tax arrears occurrence and taxpayer's (remitter's, or collector's) fault within this scope. Moreover, it should be the rule to pay interest without the notice of tax authorities whereas payments towards tax arrears and default interest thereon should be proportionally credited.

The catalogue of cases of non-application of default interest with regard to the binding legal status should be extended by a new case connected with non-application of interest during the period of judicial administrative proceedings on checking legitimacy of a tax authority's decision

establishing, or determining tax obligation that is pending for more than twelve months. What is more, the prerequisite of non-application of default interest when a tax authority did not verify the declaration containing arithmetic errors, or apparent mistakes under examinations thereof during two years should be modified. The maintenance of a two-year long period envisaged in the currently binding provision when tax authorities use electronic tools of declarations' validation within the scope of arithmetic errors and apparent mistakes cannot be justified. Due to the above, this period should be shortened to one year.

The manner of establishing the amount (amounts) of default interest should be left unchanged in the new regulation, i.e. on the basis of the marginal lending facility rate provided by the National Bank of Poland to commercial banks. The amount (amounts) of default interest is an essential element of the State financial policy, in particular within the scope of securing timely fulfillment of tax obligations by the obliged parties.

The instrument aiming at maximization of the level of voluntary fulfillment of tax obligations in the new Act's provisions should be the introduction of a lowered default interest rate for taxpayers wishing to improve (correct) irregularities in the original declaration and immediately settle tax arrears with the simultaneous indication of time limits during which it will be possible.

13. Time limits

It is reasonable to undertake activities clearing up regulations on time limits in the following ways.

Firstly, we should distinguish the principles establishing time limits, including the principle of their restitution, in order to create a uniform regulation encompassing all, both substantive and procedural, time limits occurring in tax law.

Secondly, the above provisions should be included in the general provisions of the future Tax Ordinance.

An important *novum* necessary in the practice of tax law application will be the introduction of the institution allowing to assume that a substantive law time limit shall be deemed to be observed despite its failure by the interested party. A similar institution applicable to substantive law time limits towards which Art. 162 of Tax Ordinance cannot be applied in the current legal status, is presently included in Art. 48 of Tax Ordinance. A vital modification with regard to the present content of Art. 48 of Tax Ordinance will be a possibility allowing taxpayers to submit an appropriate motion for the recognition of the time limit as observed when it was failed with the simultaneous fulfillment of the activity this time limit was set for.

It is assumed that the drafted provisions that will be placed in a separate editorial unit devoted to time limits will not be applicable to the issues connected with restrictions and time limits connected with the pursuit of tax proceedings and tax inspection as well as deferred payment of tax which would be subject to special regulations on individual reliefs to pay tax.

14. Certificates

The drafted procedure of issuing certificates should preserve their previous model with the introduction of a practical institution which, although already existing, yet marginally, involves a possibility of the certificate's amendment, or annulment.

15. Proceedings when case files have been lost or damaged

In order to assure a comprehensive character of legal regulations referring to tax procedure, it is reasonable to include the matter on the proceedings pursued when case files have been either lost or damaged in the new Tax Ordinance. Lack of such provisions evokes discrepancies in administrative courts' judgments and doctrine with regard to the principles of reproduction of administrative files.

16. Participation of a prosecutor and Human Rights Defender (Ombudsman) in the tax procedure

Tax Ordinance should regulate the principles of participation of a prosecutor and Human Rights Defender (Ombudsman) in the tax procedure. The solutions thereon should not, in principle, differ from those included in the Code of Administrative Procedure.

17. Disputes on competence and conflicts of jurisdiction

Tax Ordinance provisions regulate the matter of the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction only within the scope of disputes between tax authorities. There are no regulations on the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction between tax authorities and other administrative bodies. It is reasonable to introduce in the Tax Ordinance a regulation referring to the application of Art. 22 of the Code of Administrative Procedure within the scope of the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction between tax authorities and other administrative bodies that are not tax authorities.

SUMMARY

Tax Ordinance. The Assumptions of a New Regulation

The currently binding Tax Ordinance came into force on 1st January, 1998 and since then it has been amended several times. Numerous alterations show that the content of this document has had to be frequently adjusted in many areas to ever changing conditions. Despite this, it still fails to meet today's needs and standards.

General Taxation Law Codification Committee (GTLCC) has been appointed to prepare a draft of a new Tax Ordinance. Its tasks were specified in the Council of Ministers' Regulation of 21st October, 2014 on the creation, organization and operation of General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws of 2014, item 1471). Pursuant to § 8 thereof, the Committee's tasks embrace: preparation, within 4 months from their first meeting, assumptions of a comprehensive statutory regulation of general tax law as well as preparation, within 2 years from the day of adopting the assumptions, a draft bill containing comprehensive provisions on general tax law together with implementing acts. The purpose of GTLCC is regulation (clearing up) tax law's general part in the form of a new legal act titled "Tax Ordinance". It is a form of the so called partial codification of tax law.

The subject of this study is the concept of the new act regulating the general tax law prepared by members of the General Taxation Law Codification Committee and its directional assumptions that were prepared in March 2015, presented to the Minister of Finance, and completed in August 2015.

Key words: new tax ordinance, issues regarding tax law codyfications, assumptions of a new tax regulation, General Taxation Law Codification

Słowa kluczowe: nowa Ordynacja podatkowa, problem dotyczące kodyfikacji prawa podatkowego, założenia nowej ordynacji podatkowej, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego

RECENZJE

ANNA PIKULSKA-RADOMSKA, FISCUS NON ERUBESCIT. O NIEKTÓRYCH ITALSKICH PODATKACH RZYMSKIEGO PRYNCYPATU, ŁÓDŹ 2013

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

I. Jeżeli o pewnej grupie książek można powiedzieć, że są ładnie napisane, to z pewnością znajdzie się wśród nich ta, napisana przez Annę Pikulską-Radomską: *Fiscus non erubescit*. Ta 150-stronicowa zaledwie książka w sposób interesujący, plastyczny i przestrzegający kanonów relacji naukowej prezentuje problematykę podatków płaconych w starożytnym Rzymie w okresie pryncypatu. Dobrze dobrany, satynowy papier oraz interesująca okładka powodują, że książkę bierze się do ręki z przyjemnością.

Jednak nie walory estetyczne, ale naukowe czynią tę książką wartą lektury i godną polecenia. Janusz Sondel w recenzji wydawniczej wskazuje, że ta właśnie książka jest pierwszą w polskiej literaturze monografią dotyczącą rzymskich podatków. Charakterystyczną cechą pola badawczego jest w tym wypadku skromność bazy źródłowej, którą na dodatek stanowią niemal wyłącznie źródła literackie. Te ostatnie zdecydowanie zawodzą jako źródła informacji o realiach prawnych starożytnego Rzymu; nawet wielcy pisarze polityczni tamtych czasów niewielką wagę przykładali do precyzji języka, gdyż ich teksty powstawały na zapotrzebowanie polityczne czy propagandowe. Celem ich było więc przekonanie adresatów mów czy relacji historycznych do określonych koncepcji politycznych, ustrojowych czy nawet poglądów moralnych, a nie dostarczanie materiału do egzegezy prawniczej.

Słownik łacińskich terminów stosowanych na oznaczenie pieniężnych danin publicznych jest skromny i ogranicza się właściwie do trzech podstawowych pojęć: *vectigal*, *tributum* i *stipendium*. Autorka podejmuje próbę rekonstrukcji ich znaczeń, podkreślając jednocześnie niedostatki i ułomność stosowania współczesnych kategorii pojęciowych (np. tradycyjnie stosowanego w romanistyce podziału podatków na pośrednie i bezpośrednie) do stosunków istniejących w starożytności. Ostatecznie jednak, ze stosownymi zastrzeżeniami, sama taką próbę kategoryzacji podejmuje.

* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl

II. W czasach republiki, aż do objęcia władzy przez Sullę, w Rzymie nie było stałej armii, a urzędnicy pełnili swoje funkcje honorowo, tj. bez pobierania wynagrodzenia. Przypominało to stosunki istniejące w starożytnej Grecji. Przed rozpoczęciem wojny przeciwko Wejom w 405 r. p.n.e. państwo nie płaciło nawet żołdu wojsku. Finanse publiczne opierały się na dochodach z domen publicznych, uzupełnianych w razie potrzeby wpływami z *tributum ex censu* – daniny płaconej przez obywateli. W tym czasie obowiązywało już także *portorium* – rodzaj opłaty transportowej, dziś powszechnie utożsamianej z cłem.

Wracając do ustaleń o charakterze terminologiczno-pojęciowym poczynionych przez Autorkę trzeba za nią powtórzyć, że tworzące łaciński słownik terminologii fiskalnej nieliczne określenia są siłą rzeczy wieloznaczne, a dodatku ich znaczenia zmieniały się w czasie. Różni się on od słownika greckiego, znajdującego odrębne nazwy dla każdej daniny lub grupy danin. Takie, jak rzymskie, elastyczne podejście do terminologii ma jednak zaletę polegającą na łatwości jej przystosowania do realiów ziem zdobywanych drogą kolejnych podbojów.

I tak *tributum (civium Romanorum, ex censu)* oznacza pierwotnie nadzwyczajną daninę płaconą przez *patres familias* stosownie do ich cenzusu. Cenzus opierał się na podziale obywateli na 5, a właściwie 6 klas majątkowych, co nawiązywało bezpośrednio do zdolności płatniczej podatników. Trzeba jednak zaznaczyć, że stan majątkowy nie był jedynym kryterium przyznawania cenzusu – w grę wchodziło jeszcze sprawowanie urzędów etc. Trybut w tej postaci był rodzajem podatku celowego, związany był bowiem z finansowaniem potrzeb wojennych, a jego pobór zarządzany był każdorazowo, gdy kasa państwowa była pusta. To danina o charakterze repartycyjnym: suma oczekiwanych wpływów dzielona była między poszczególne klasy i centurie. Przypominało to przymusową pożyczkę, której zwrotność oparta była o czynnik losowy – po wygranej ewentualnie wojnie podatek był zwracany ze środków zebranych z kontrybucji nakładanych na zwyciężonych. Poboru tej niepopularnej daniny poniechano, jak tylko stało się to możliwe, to jest po zwycięskiej bitwie pod Pydną w roku 167 p.n.e., kiedy zdobycze wojenne okazały się wystarczające do sfinansowania kolejnych kampanii. Nie przypadkiem z czasem – ze względów politycznych – właśnie słowo *tributum* znalazło zastosowanie dla określenia podatków prowincjonalnych: gruntowego (*tributum soli*) i pogłównego (*tributum capitis*). Autorka słusznie twierdzi, że obie te nazwy miały charakter nazw urzędowych, zbiorczych i odnosiły się w praktyce do danin, które miały właściwe sobie nazwy w lokalnych językach.

Vectigalia zaś to wszelkie przychody państwa, z ewentualnym wyłączeniem trybutu obywatelskiego, a później podatków prowincjonalnych. Pojęcie to wypełniało się różną treścią w zależności od tego, jak państwo konstruowało strukturę swoich dochodów: pierwotnie dominowały w nim przychody z domen publicznych, z czasem dopiero podatki zaczęły w tej kategorii dominować. Wśród nich, najpewniej już od czasów królewskich, było wspomniane *portorium*. Danina tego typu znana była wcześniej Grecji – oczywiście pod własną grecką nazwą. Niektórzy doszukują się nawet

początków tego typu podatku wręcz w czasach homeryckich. Pod tym pojęciem w Rzymie kryją się zarówno cła pobierane od towarów przewożonych przez granice państwa, poszczególnych prowincji albo grup prowincji, jak i opłaty od towarów wwożonych do niektórych miast oraz opłaty za korzystanie z niektórych dróg czy przejazd przez niektóre mosty. Była to danina ustanowiona wyłącznie w celach fiskalnych i rzeczywiście była źródłem dużych dochodów.

Stipendium wreszcie to pierwotnie żołd – według Tytusa Liwiusza – ustanowiony w roku 406 p.n.e., w przededniu wojny przeciwko Wejom, a finansowany z obywatelskiego trybutu. W dość naturalny sposób termin ten w okresie podbojów przeniesiony został na daniny ściągane od pokonanych, będące w oczach Rzymian nagrodą za zwycięstwo i służące do zrekompensowania wcześniej poniesionych wydatków, w szczególności właśnie kosztów żołdu.

III. Sama Italia już w okresie republiki została zwolniona od *tributum* i *portorium*. W to miejsce wprowadzono różne inne podatki i opłaty publiczne – niektóre znane współcześnie wyłącznie z nazwy, jak choćby słynny *vectigal urinae* Wespazjana. Do najbardziej znanych i mających istotne znaczenie fiskalne zaliczyć należy mający jeszcze republikańską tradycję podatek od wyzwolenia niewolnika (*vicesima libertatis*) oraz ustanowione już w okresie pryncypatu: podatek od spadków i legatów (*vicesima hereditatum*), podatki od wykonujących niektóre zawody (prostytutek, stręczycieli, tragarzy), bądź sprzedawców na targowiskach oraz podatki od transakcji handlowych (*centesima rerum venalium* wprowadzonym przez Augusta i zniesionym przez Kaligulę oraz *quinta et vicesima venalium mancipiorum*). Towarzyszyły temu – wprowadzone przez Juliusza Cezara – cła na produkty przywożone zza granicy.

Elementy konstrukcji tych podatków, zasady zapłaty i administracyjna „opieka” nad tym procesem są w każdym wypadku przedmiotem żmudnych analiz, których rezultaty są nierzadko przedstawiane z zastrzeżeniem określonego stopnia prawdopodobieństwa. Tym niemniej treść tych analiz w fascynujący sposób pokazuje warsztat i metodologię pracy historyka skarbowości.

IV. Niezwykle ciekawie przedstawione jest tło społeczne i obyczajowe opodatkowania w badanym przez Autorkę okresie. Przytacza ona wiele barwnych opisów sytuacji, anegdot i sentencji wygłaszanych przez znamienitych ludzi tamtego czasu, a odnoszących się do podatków i działania systemu podatkowego, takich choćby, jak przypisywana powszechnie Tyberiuszowi i przytaczana za Swetoniuszem instrukcja „podatkowa” dla namiestników prowincji: „Zadaniem dobrego pasterza jest strzyżenie owiec, a nie obdzieranie ich ze skóry”. Jeżeli tak rzeczywiście było, to świadczyłoby to o respektowaniu przez władcę zasady zdolności płatniczej. Biorąc jednak pod uwagę realia można powiedzieć, że cesarz nie miał wielkiego daru przekonywania...

Równie interesujące, co i mało znane są przytaczane przez Autorkę zdarzenia i fakty z zakresu psychologii społecznej w powiązaniu z praktyką podatkową owych czasów. Należy do nich

wykorzystywanie dla doraźnych celów politycznych okoliczności obniżenia podatku przez rządzących lub umorzenia zaległości podatkowych. Przybierało to niejednokrotnie postać spektakularnych aktów palenia archiwów podatkowych. Taką scenę przedstawia na przykład słynna *Anaglypha Traiani*; równie propagandowy charakter miało bicie okolicznościowych monet. Te, upamiętniające likwidację podatku od sprzedaży aukcyjnej kazał bić Kaligula; nie przeszkodziło mu to jednak we wprowadzeniu szeregu nowych podatków. Fakt nieogłoszenia jednej z ustaw podatkowych nawet już po jej wejściu w życie wzbudził zrozumiały gniew obywateli. Żądanie publikacji zostało ostatecznie przez Kaligulę spełnione, ale – a nie ma powodu, aby w tym wypadku nie wierzyć zgodnym relacjom historyków – tekst ustawy napisany był „bardzo małymi literami i w takim zaufku, żeby nikt nie mógł przepisać”.

Interesujące są także spostrzeżenia Autorki co do okoliczności wydania i funkcji, jakie spełnił dekret cesarza Karakalli *de civitate* z 212 r. n.e. nadający obywatelstwo rzymskie niemal wszystkim poddanym państwa. Cel fiskalny tego aktu, polegający na objęciu podatkiem spadkowym mieszkańców prowincji, dotąd mu niepodlegających, wydaje się oczywisty; przy czym mniej znany jest fakt, że w tym czasie podniesiona została stawka tego podatku z 5 do 10%. Autorka dopatruje się w tym jednak innego jeszcze sensu – dekret był jednym z elementów wieńczących przemiany społeczno-polityczne na terytorium Imperium Rzymskiego. Wiele bowiem wcześniejszych aktów nadawało obywatelstwo czy to poszczególnym osobom i ich rodzinom, czy to całym grupom ludności. W tym kontekście edykt porządkował jedynie w sensie formalnym sytuację w rzeczywistości już istniejącą. Stąd też w piśmiennictwie podkreślano przede wszystkim jego znaczenie fiskalne, a nie – ustrojowe.

V. Reasumując, powstało opracowanie nie tylko o poważnej wartości naukowej, ale też wyśmienicie propagujące dorobek starożytnego Rzymu w zakresie opodatkowania. W wątek główny, *stricte* fiskalny, Autorka w znakomity sposób wplotła wiele interesujących informacji o Mieście i czasach jego świetności, a także o pisarzach tamtej epoki, których ocalałe prace są nie tylko jednym z głównych, choć jakże niewdzięcznych do badania, źródeł wiedzy o podatkach, ale także źródłem informacji o ich patrzaniu na władzę, politykę i wreszcie na człowieka.

Praca nie imponuje (na szczęście dla nieprofesjonalnego odbiorcy) objętością. Choć niektórzy uważają, że szczegół czyni mistrza, to Autorka nie szachuje czytelnika szczegółami, ale niezwykle umiejętnie szuka i znajduje złoty środek między opartym o źródła dokumentowaniem, w niezbędnym zakresie, swoich tez z jednej strony, a odpornością czytelnika na podawaną mu wiedzę tego rodzaju z drugiej. Można jedynie pozazdrościć zarówno warsztatu naukowego, jak i pióra....

SUMMARY

Anna Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit*. On some Italian taxes of the Roman principate, Łódź 2013

The subject of the review is a book written by Anna Pikulska - Radomska, '*Fiscus non erubescit*', which is considered to be the first monograph on Roman taxes in Polish literature. The author of the review draws attention to the fact that the author of the book attempts to reconstruct the meaning of the terms for public contributions while emphasizing the weaknesses of currently used terms: *vectigal*, *tributum* and *stipendium*. The author points out that some of them were ambiguous, and their meaning changed over time.

Attention was paid to the tribute and to who paid it. Thus, *tributum* (*cicium Romanorum, ex censu*) paid by *patres familias* on the basis of their census, *vectigalia* - understood as state revenues and *stipendium* - as a first military salary are all described in the review.

The author draws attention to an interesting social background and moral taxation in the period examined by the author of the book, and expresses appreciation for the scientific value of the work itself

Key words: Italijskie podatki, historia podatków w Italii, podatki i opłaty publiczne w Italii, historia prawa podatkowego

Słowa kluczowe: Italy's taxes, tax history in Italy, taxes and public fees in Italy, history of tax law

RADIM BOHÁČ, DAŇOVÉ PŘÍJMY VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V ČESKÉ REPUBLICCE

WOJCIECH MORAWSKI*

Spojrzenie na polskie opracowania naukowe, w których „wypada” zamieścić część komparatystyczną, prowadzi do oczywistego spostrzeżenia, że problematyka prawa czeskiego nie budzi zainteresowania w Polsce. Niepodzielnie panuje maniera odwoływania się do dorobku krajów Europy Zachodniej, ewentualnie USA. Na szczęście akurat na gruncie prawa finansowego, w znacznym stopniu dzięki działaniu Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej w Białymstoku, „idzie ku lepszemu”³⁷¹.

Warto w tym kontekście przyrzeć się opracowaniu, którego tytuł w języku polskim (Dochody podatkowe budżetu w Republice Czeskiej) raczej zniechęcałyby osoby zajmujące się prawem podatkowym. Sugeruje on bowiem analizę problemu dochodów budżetowych z punktu widzenia finansowego. Oczywiście analiza poziomu dochodów budżetowych pochodzących z różnych źródeł jest z pewnością i ciekawa i użyteczna, zwłaszcza w kontekście polskich prób zmierzenia tzw. dziury VAT, ale nie jest to problematyka ściśle rozumianego prawa podatkowego. Polski czytelnik, który spodziewałby się w recenzowanej książce takiej właśnie problematyki będzie nieco zaskoczony (tak jak był autor niniejszej recenzji), że jest to jednak opracowanie, które można zaliczyć do ściśle rozumianego prawa podatkowego. Autor w ogóle nie zajmuje się dochodami budżetowymi z punktu widzenia finansowego.

Praca składa się z 11 rozdziałów, które wyraźnie dzielą się na dwie części, które można byłoby określić jako „część ogólna” i „część szczególna”. W części ogólnej najpierw Autor dokonuje klasyfikacji dochodów budżetowych (rozdział „*Příjmy veřejných rozpočtů*”, s. 17-38). Treść tego rozdziału właściwie nie odbiega od tego, co spotkać można w polskiej literaturze. Pomysły, jak

* Wojciech Morawski, dr hab. nauk prawnych, prof. UMK, Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, e-mail: wmoraw@law.umk.pl.

³⁷¹ Patrz np. będące efektem działalności tego środowiska opracowanie: E. Ruśkowski (red.), *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białostockie Studia Prawnicze 2006, z. 1.

klasyfikować dochody budżetowe mamy niemalże identyczne jak Czesi - trudno tu coś nowego wymyślić.

Kolejny rozdział „*Ustavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitych plnění*” dotyczy konstytucyjnych podstaw prawa daninowego. To typowy rozdział komparatystyczny, niestety zorientowany na porównanie regulacji czeskich z zachodnioeuropejskimi. Na wschód od Republiki Czeskiej nie ma nawet Słowacji, o Polsce nie wspominając. Szkoda, że Autor nie odniósł się do dorobku krajów, które miały podobne do czeskich doświadczenia dziejowe. Docenić trzeba sposób omówienia regulacji zagranicznych, który warto naśladować. Autor nie odwołuje się do publikacji drukowanych, do których czytelnik z natury może mieć trudny dostęp, za to podaje pełne linki do materiałów źródłowych dostępnych w wersji elektronicznej.

Regulacja czeska okazuje się być dość podobna do polskiej. Także w Czechach mamy do czynienia z zasadą ustawowego nakładania podatków. Stosowna regulacja nie znajduje się w ściśle rozumianej Konstytucji Republiki Czeskiej, ale w art. 11 ust. 3 Karty Podstawowych Praw i Wolności. Zgodnie z tym przepisem „podatki i opłaty można nakładać jedynie na podstawie ustawy”. Prezentowane przez autora fragmenty wyroków czeskiego Trybunału Konstytucyjnego³⁷² właściwie mogłyby równie dobrze znaleźć się w wyrokach polskiego Trybunału Konstytucyjnego³⁷³.

Rozdział trzeci dotyczy elementów konstrukcyjnych podatku, opłaty „i innych podobnych świadczeń pieniężnych” (*Konstrukční prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitych plnění*). Z punktu widzenia naukowego to rozdział, który tylko opisuje dość oczywiste kwestie związane z tytułową problematyką. Tytuł jest jednak zapowiedzią tego, co najciekawsze, a są nią kwestie terminologiczne. Tytuł książki nawiązuje do podatku³⁷⁴, jednak następnie Autor odnosi się także do opłat³⁷⁵, co jednak nie wystarcza, stąd dodanie owych „innych świadczeń”, które – jak można się domyślać – miałyby mieć też charakter zbliżony do podatków.

Rozdziały 4-11 (czyli część szczególna opracowania) to właśnie między innymi podejmowane przez Autora próby uporządkowania czeskiej terminologii danin publicznych. Struktura tych rozdziałów jest zbliżona – najpierw Autor prezentuje teoretyczne podejście do danego rodzaju daniny publicznej, próbując dokonać wyznaczenia granic terminologicznych, a potem dokonuje krótkiego jej opisu.

³⁷² W języku czeskim: *Ustavní soud*. W języku czeskim słowo „*ustava*” oznacza konstytucję, ustawa to po czesku „*zákon*”.

³⁷³ Czeski Trybunał formułuje analogicznie jak polski odpowiednik zasadę, iż prawodawcy przysługuje szeroki margines swobody z kształtowaniu obciążeń podatkowych i ich rozkład jest sprawą polityczną (wyrok PL US 7/03), czy zasadę in dubio pro libertate (wyrok I US 643/06)

³⁷⁴ Czeskie słowo „*daň*” oznacza podatek mimo podobieństwa do polskiego słowa danina.

³⁷⁵ Czesk.: *poplatek*.

Rozdziały Podatki - „Daně” (rozdział 4), Cła - „Cła” (rozdział 6) dla polskiego czytelnika są dość przewidywalne. Interesujące może być jedynie to, że Autor krótko opisuje czeskie podatki. Już jednak rozdział Oplaty - „Poplatky” (rozdział 5) to przedsmak problemów. Autor nie ma problemów z wyodrębnieniem doktrynalnym opłat, wskazując na cechę ich wzajemności, oplata jest ponoszona za coś. Można mieć pewne wątpliwości co do poglądów autora w kwestii cechy ekwiwalentności jako wyróżnika opłat, zwłaszcza że wymaga on tu bezpośredniej i konkretnej ekwiwalentności, która wiąże się z korzyścią jednostki³⁷⁶. Trudno o takiej ekwiwalentności mówić, gdy chodzi np. różnorodne opłaty za zanieczyszczanie środowiska jak *poplatek ze znečišťování* (opłata za zanieczyszczanie powietrza). Trudno uznać, że opłata jest tu ekwiwalentna do korzyści jednostki, raczej powinna ona odpowiadać stopniowi zanieczyszczenia środowiska, który nie musi być uzależniony od korzyści jednostki.

System (o ile można tu akurat takiego terminu użyć) opłat w Republice Czeskiej jest podobny do polskiego, czyli po prostu mamy do czynienia z bardzo licznymi i zróżnicowanymi konstrukcjami prawnymi. Autor analizuje aż 30 rodzajów opłat o bardzo różnorodnym charakterze.

W Polsce zazwyczaj próby systematyki danin publicznych obejmują podatki, cła, opłaty i co najwyżej dopłaty. W Republice Czeskiej sprawa jest znacznie bardziej skomplikowana. Prezentację problemu utrudnia jeszcze dodatkowo brak polskich odpowiedników terminologii czeskiej. Warto jednak podjąć próbę oddania tych niuansów terminologicznych z kilku powodów. Po pierwsze – zawsze warto się zastanowić, czy podział ten nie byłby użyteczny w Polsce, po drugie – zawsze można pocieszyć się, że inni mają w terminologii prawnej jeszcze większy bałagan niż my.

Autor wskazuje więc na „pojistná” (rozdział 7), czyli także znane z polskich realiów składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Także zresztą w Czechach sporny jest ich charakter, a większość autorów uważa je za co najmniej zbliżone do podatków. Nie budzi przy tym wątpliwości, że są to dochody budżetowe oparte o charakterze publicznoprawnym. Wskazuje jednak Autor na ich „warunkową ekwiwalentność” (ale nie prostą ekwiwalentność!). Ktoś, kto płaci składki na ubezpieczenia może (ale nie musi) otrzymać świadczenie w przyszłości³⁷⁷.

Kolejny rodzaj przychodów budżetowych to *veřejné dávky*. Trudno ten zwrot przetłumaczyć na język polski, gdyż dosłownie znaczy on publiczne opłaty/wpłaty. Wchodzą tu w grę takie świadczenia jak wpłata od produkcji cukru³⁷⁸, opłata za nadprodukcję mleka³⁷⁹.

³⁷⁶ op.cit.s 109.

³⁷⁷ op cit.s. 208.

³⁷⁸ To składka na odpowiedni fundusz celowy, s. 213.

³⁷⁹ op cit.s. 217.

Poza tym istnieją opłaty określane jako *odvod* (dosłownie: odprowadzenie). Kategoria ta (rozdział 9) obejmuje m. in. wpłaty od produkcji energii słonecznej³⁸⁰, wpłata od loterii³⁸¹ a także wpłaty specjalnego celowego funduszu winiarskiego³⁸². Zwłaszcza w wypadku tych pierwszych świadczeń nie ma większych wątpliwości, że mają one cechy podatków, m. in. nie mają charakteru ekwiwalentnego. Do kategorii *odvodu* zalicza się jednak dla odmiany także *odvody na jaderny účet*, czyli składki na finansowanie utylizacji odpadów radioaktywnych (dosłownie: na rachunek jądrowy), które powstaną w przyszłości, więc świadczenie ekwiwalentne³⁸³, czy też opłata za wykorzystanie prac geologicznych finansowanych ze źródeł publicznych³⁸⁴. I mimo solidnych wysiłków Autora nie jestem w stanie zrozumieć, jak udało się Czechom tak różne świadczenia objąć jedną nazwą.

Kolejna kategoria dochodów budżetowych (rozdział 10) to *příspěvky* (dosłownie to składki, w tym składki członkowskie). Nie dziwi więc, że Autor rozpoczyna analizę od wskazania przykładów składek np. adwokata na komorę adwokacką. Zwraca przy tym uwagę, że nazywane tak są często świadczenia z budżetu na rzecz osoby fizycznej³⁸⁵. Oczywiście istnieją też takie *příspěvky*, które stanowią dochód budżetu, jak *příspěvek na státní politiku zaměstnanosti* - składka na państwową politykę zatrudnienia, a więc odpowiednik polskich wpłat na Fundusz Pracy, czy *příspěvek do Fondu pojištění vkladů*³⁸⁶, czyli odpowiednik polskich wpłat do Bankowego Funduszu Gwarancyjnego.

Obrazu dopełniają *úhrady*, czyli dosłownie – dosłownie: refundacje, zwroty, np. zwrot nakładów koniecznych. Autor nawiązuje tu do prawa cywilnego wskazując, że nie o takie zwrotu akurat tu chodzi. Dochodem budżetowym są bowiem środki, które płyną od jednostki do budżetu, a więc przykładowo różnorodne opłaty za eksplorację bogactw naturalnych (*úhrada z vydobytých nerostů*)³⁸⁷. Byłby to więc odpowiednik polskich opłat wynikających z prawa górniczego i geologicznego.

Oceniając publikację trzeba rozdzielić dwie kwestie. Pierwsza to terminologia prawa czeskiego. Jest ona jeszcze bardziej dziwna niż ta, z którą mamy do czynienia w Polsce. Po lekturze książki nie jestem w stanie zrozumieć klucza, na którego podstawie czeski prawodawca stosuje daną nazwę do konkretnej daniny. Autor jest związany z Ministerstwem Finansów Republiki Czeskiej, może więc dlatego niezręcznie mu było wprost formułować myśl, że natura prawodawcy jest taka, iż stara się nie używać słowa podatek, a instrumenty, które mają sprawić, że pieniądze płyną od

³⁸⁰ op cit.s. 221.

³⁸¹ op cit.s. 227.

³⁸² *Odvody do Vinařského fondu*, s. 255 i nast.

³⁸³ op cit.s. 264 i nast.

³⁸⁴ op cit.s. 272 i nast.

³⁸⁵ Np. dodatek związany z ciążą i macierzyństwem, s. 278.

³⁸⁶ op cit.s. 284 i nast.

³⁸⁷ op cit.s. 259 i nast.

obywatela do budżetu woli nazywać każdym innym (nieraz przypadkowym) słowem, licząc na to, że obywatel nie zorientuje się, że płaci podatek.

Druga to kwestia oceny prezentacji tak zagmatwanego zagadnienia. Sama praca jest bardzo uporządkowana. Autor sumiennie opisuje poszczególne daniny, próbując wskazać kryteria klasyfikacyjne. Stąd też praca może być użyteczna dla badań polskich świadczeń publicznych nie będących podatkami – to gotowy, kompletny materiał do badań komparatystycznych.

SUMMARY

Radim boháč, daňové příjmy veřejných rozpočtů v České Republice

The author focuses on the issue of Czech law, based on a study which title in Polish is "Tax revenue of the budget in the Czech Republic". The author analyzes the chapters of the work, which is divided into 11 chapters, i.e. the general part of the work, which consists of the classification of budget revenues, the basis of tax law, constructional elements of taxes and the special part that concerns the Czech public taxation. In the author's opinion, the publication presents a confusing issue however the s the presentation very well ordered and can be useful as a complete material for comparative research.

Key words: tax revenues, taxes in the Czech Republic, taxes, tax law in the Czech Republic, tax law, imposition of taxes in the Czech Republic

Słowa kluczowe: dochody podatkowe, podatki w Republice Czeskiej, podatki, prawo podatkowe w Republice Czeskiej, prawo daninowe, nakładanie podatków w Republice Czeskiej,