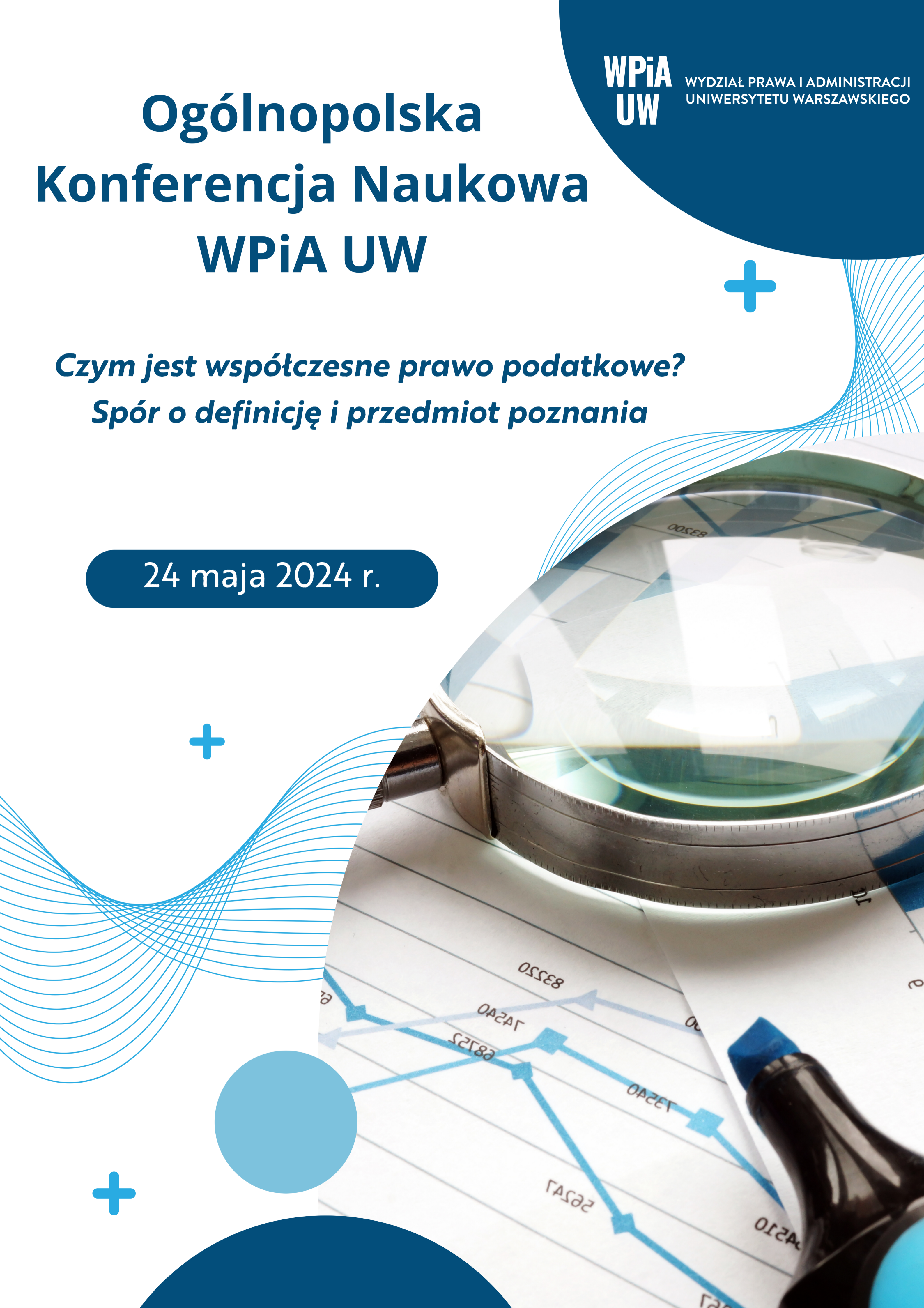


Ogólnopolska Konferencja Naukowa WPiA UW

*Czym jest współczesne prawo podatkowe?
Spór o definicję i przedmiot poznania*

24 maja 2024 r.



Spis treści

Dr Jakub Chowaniec

Soft law jako źródło prawa podatkowego1

Dr Andrzej Dmowski

Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?6

Milosz Dyrka

Abstrakt wystąpienia.....84

Mgr Patrycja Fatyga-Wiśniewska

Ewolucja definicji płynu do papierosów elektronicznych oraz wpływ interesariuszy na jej kształt86

Mgr Maciej Flis

Interpretacja, czy już legislacja? Gdzie leży granica wykładni prawa podatkowego?92

Zofia Klimaszewska

Zarys aktualnych problemów wykładni prawa podatkowego97

Hubert Mamiński

Zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla grupy zerowej - problematyka, aksjologia, wymogi formalne101

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Czy współczesny chaos legislacyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?104

Wojciech Nowicki

Współczesne prawo podatkowe jako istotny czynnik kreacyjny stosunków społecznych127

Dr Katarzyna Obląkowska

Pozasankcyjne źródła efektywnego systemu fiskalnego pod względem zgodności podatkowej: podatkowe morale i mentalność, sprawiedliwość podatkowa, zaufanie do aparatu podatkowego i jego działalność138

Dr Krzysztof Radzikowski

Bezprawie podatkowe w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej141

Mikołaj Sikorski

Stosunek umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do krajowych przepisów podatkowych oraz przepisów prywatnoprawnych146

Dr Maria Supera-Markowska

Księgi podatkowe podatników podatków dochodowych – diagnoza stanu obecnego i wyzwania na przyszłość.....159

Jan Szych

Społeczne i fiskalne skutki opłaty cukrowej.....161

Dr Paweł Szymanek

Koncepcje zmian monitorowania podatników przez organy KAS163

Marcin Świdorski

Czy błąd organu podatkowego jest karą dla obywatela? Tryby nadzwyczajne wzruszenia decyzji ostatecznej w praktyce199

Ogólnopolska Konferencja Naukowa WPiA UW

Czym jest współczesne prawo podatkowe? Spór o definicję i przedmiot poznania

24 maja 2024 r., aula A.2 Collegium Iuridicum II, ul. Lipowa 4

Konferencja pod patronatem Krajowej Izby Doradców Podatkowych

Rada Naukowa Konferencji

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW (przewodniczący)
Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW (koordynator)
Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Dr Andrzej Dmowski, adwokat
Przedstawiciele doktorantów WPiA UW: **Bartosz Gryziak**, **Barbara Błaszczak**
Przedstawicielka studentów WPiA UW: **Zofia Klimaszewska**

PROGRAM KONFERENCJI

- Godz. 9:45-10:00** Rejestracja Uczestników
- Godz. 10:00-10:20** Powitanie Uczestników przez prof. dra hab. Witolda Modzelewskiego, Kierownika Katedry Prawa Finansowego WPiA UW
- Uroczyste otwarcie Konferencji przez Władze Dziekańskie WPiA UW
- Słowo wstępne przedstawiciela studenckiego Koła Naukowego Prawa Podatkowego WPiA UW
- Godz. 10:20-10:40** Wystąpienia Gości
- Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych – mec. Andrzej Ladziński
- Godz. 10:40-12:30** Sesja pierwsza: Podstawowe problemy badawcze prawa podatkowego
Moderator: dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
- Prof. dr hab. Antoni Hanusz**, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UMCS
Podatkowe prawo procesowe: definicja, przedmiot poznania i systematyka
- Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**, Wydział Prawa i Administracji UŚ
„System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?
- Prof. dr hab. Witold Modzelewski**, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Czy współczesny chaos legislacyjny i judykacyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?
- Dr Krzysztof Radzikowski**, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Bezprawie podatkowe w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej
- Dr Jakub Chowaniec**, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Soft law jako źródło prawa podatkowego
- Mgr Bartosz Gryziak**, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Metodologia nauki o podatkach - izolacjonizm, interdyscyplinarność, czy integryzm? Odpowiedź Romana Rybarskiego i jej dzisiejsza aktualność

Mgr Maciej Flis, absolwent WPiA UW

Interpretacja, czy już legislacja? Gdzie leży granica wykładni prawa podatkowego?

Miłosz Dyrka, student WPiA UW

Policentryczność wykładni prawa podatkowego

Przerwa obiadowa (30 minut)

Godz. 13:00-14:30

Sesja druga: Zagadnienia ogólnego prawa podatkowego

Moderator: dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Prof. dr hab. Paweł Borszowski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPAiE UW

Definiowanie pojęć prawnych w ramach przedmiotu opodatkowania

Dr Artur Bartoszewicz, Katedra Polityki Publicznej SGH

Koszty ekonomiczne nieefektywnego systemu fiskalnego – próba szacowania

Dr Andrzej Dmowski, adwokat

Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?

Dr Mateusz Tchórzewski, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW

Sprawiedliwość podatkowa w toku stosowania prawa podatkowego z punktu widzenia mikroprzedsiębiorcy

Dr Katarzyna Obłąkowska, niezależny ekspert

Pozasankcyjne źródła efektywnego systemu fiskalnego pod względem zgodności podatkowej: podatkowe morale i mentalność, sprawiedliwość podatkowa, zaufanie do aparatu podatkowego i jego działalność

Dr Krzysztof Buk, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW

Funkcja decyzji podatkowej w postępowaniach karnym i karnym skarbowym

Mateusz Dusza, student WPiA UW

Inkwizycyjność organów podatkowych: analiza krytyczna i perspektywy reformy

Przerwa (15 minut)

Godz. 14:45-15:45

Sesja trzecia: Zagadnienia szczegółowego prawa podatkowego

Moderator: dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Dr hab. prof. SGH Aleksander Werner, Kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego SGH

Pojęcia ekonomiczne w normach prawa podatkowego

Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM, Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego WPiA UWM

Koncepcje nowej legalnej definicji „budowli” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Organizatorzy:



Patronat medialny:



Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

Organizatorzy:



Patronat medialny:



Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych



Dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Księgi podatkowe podatników podatków dochodowych – diagnoza stanu obecnego i wyzwania na przyszłość

Dr Paweł Szymanek, radca prawny

Koncepcje zmian monitorowania podatników przez organy KAS

Zofia Klimaszewska, studentka WPiA UW

Definicje wędrujące. Wykładnia terminów użytych w prawie podatkowym z wykorzystaniem definicji z ustaw niemających charakteru podatkowego

Godz. 15:45-16:00

Podsumowanie i zamknięcie Konferencji

Organizatorzy:



Patronat medialny:



Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

Dr Jakub Chowaniec
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego

***Soft law* jako źródło prawa podatkowego**

Zasady postępowania zawarte w instrumentach, którym jako takim nie nadano mocy prawnie wiążącej, lecz mimo to mogą wywoływać pewne – pośrednie – skutki prawne oraz które mają na celu i mogą wywoływać skutki praktyczne. W tych słowach prof. Linda Senden¹ zdefiniowała pojęcie *soft law*, które po raz pierwszy zostało użyte w latach 70. XX w., choć niewątpliwie koncepcja miękkiego prawa funkcjonowała już znacznie wcześniej, sięgając czasów powstania ONZ, obejmując swoim zakresem głównie obszar prawa międzynarodowego

¹ L. Senden, *Soft Law, Self-regulation and Co-regulation in European Law: Where do they Meet?*, European Journal of Comparative Law, Vol. 9, 2005.

publicznego², z czasem rozszerzając go na inne gałęzie prawa.

Chociaż w doktrynie istnieje rozbieżność co do faktu czy prawo podatkowe stanowi część prawa finansowego czy też wyodrębniło się jako oddzielna, autonomiczna gałąź prawa, współtworząca prawo finansowe na zasadach luźnej federacji z innymi gałęziami jak m.in.: prawo budżetowe, prawo bankowe, prawo celne czy prawo finansów JST, nie ulega wątpliwości, że historycznie wywodzi się ono z prawa administracyjnego, z którym wciąż ma daleko idące związki. Przepisy regulujące szeroko rozumiane prawo podatkowe kształtują co do zasady stosunki administracyjnoprawne, których cechą charakterystyczną jest możliwość władczego oddziaływania przez organy podatkowe na podmiot bierny podatku (podatnika, płatnika, inkasenta, następcę prawnego a nawet wybrane osoby trzecie).

² P. Skuczyński, *Soft law w perspektywie teorii prawa*, (w:) O. Bogucki, S. Czepita (red.), *System prawny a porządek prawny*, Szczecin 2008, s. 325-326.

Co do zasady nie ma tu zatem miejsca na jakiegokolwiek niewiążące normy, a treść tych norm powinna wynikać z przepisów prawa powszechnie obowiązującego, biorąc pod uwagę zasadę działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa.

Tymczasem wraz z rozwojem systemu podatkowego zaobserwować można ciągły wzrost znaczenia *soft law*, którego źródłem są co do zasady organizacje międzynarodowe (głównie UE lub OECD), a które w coraz większym stopniu faktycznie wpływa na kształt praw i obowiązków podatników i innych podmiotów biernych stosunku prawnopodatkowego, determinując treść prawa powszechnie obowiązującego. Chociaż samo prawo miękkie tworzone przez UE (zalecenia i opinie) jest formalnie częścią systemu prawa wtórnego UE, który z kolei jest częścią polskiego porządku prawnego (multicentryczność systemu prawa), to akty te nie są formalnie wiążące. W odniesieniu do dokumentów wydawanych przez OECD (m.in.: postulaty w ramach inicjatywy BEPS,

model konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku i komentarz do niej czy wytyczne dotyczące zagadnienia cen transferowych), również nie ma najmniejszych wątpliwości, że nie są one prawnie wiążące. Przykładów *soft law* w prawie podatkowym można wskazać znacznie więcej, a pewne wątpliwości może budzić również zakres pojęcia *soft law* na gruncie prawa podatkowego i ustalenie które konkretnie kategorie źródeł i dokumentów ono obejmuje.

W polskim ustawodawstwie podatkowym zaobserwować można znaczny wpływ wspomnianego *soft law* na treść przepisów prawa i coraz wyraźniejszą tendencję do opierania się na nim w praktyce działania tak podatników jak i organów podatkowych. Wybrane ustawy podatkowe zawierają przepisy, które tworzą normy prawne odpowiadające licznym postulatom wynikającym z przywołanego *soft law*. Co więcej, najnowsze dyrektywy podatkowe UE zdeterminowane są treścią *soft law*, co *de iure* wymusza na Polsce pośrednią implementację do

prawa powszechnie obowiązującego norm, które zostały zakreślone w postulatach zawartych w *soft law*.

Celem wystąpienia będzie przedstawienie *soft law* jako swoistego źródła prawa podatkowego, które chociaż samo w sobie nie jest wiążące i nie stanowi podstawy rozstrzygnięć indywidualnych spraw podatkowych, to jednak coraz silniej determinuje treść prawa pozytywnego, wyznaczając przyszłe nurty legislacyjne lub stanowiąc wzorzec dla interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Dr Andrzej Dmowski

ORCID 0000-0003-2405-4583

**Funkcje podatków i innych należności
publicznoprawnych.**

**Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia
pobierane przez spółki z udziałem Skarbu
Państwa na podstawie stosunków
cywilnoprawnych?**

**Title of the article: Functions of taxes and other
public liabilities. Can the fiscal function be
performed by remuneration received by
companies with State Treasury participation on
the basis of civil law relations?**

- 1. Wprowadzenie.....7**
- 2. Funkcje systemu podatkowego.....27**

3. Przeniesienie funkcji fiskalnych i pozafiskalnych na stosunki cywilnoprawne podmiotów działających w sferze prawa prywatnego	46
4. Określenie zarysu odpowiedzialności w kontekście realizacji celów pozaekonomicznych (tj. funkcji fiskalnych lub poza fiskalnych) przez spółki prawa handlowego	62
5. Podsumowanie.....	70
Bibliografia	73
Wykaz stron internetowych oraz artykułów w mediach internetowych.....	
Streszczenie.....	78
Abstract.....	81
Słowa kluczowe.....	83
Key words	83

1. Wprowadzenie

System podatkowy w Polsce podlega pod szczególne wymogi dotyczące regulacji w zakresie nakładania obowiązków publicznoprawnych, w szczególności dotyczące wymogów regulacji na poziomie przepisów ustawy. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, dotyczy każdego, zgodnie z art. 84³ Konstytucji tj. zarówno osób fizycznych, osób prawnych, jak również jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Ordynacja podatkowa w art. 5⁴ precyzuje, iż zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych

³ Art. 84 Konstytucji

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

⁴ Art. 5 [Zobowiązanie podatkowe] Ordynacji podatkowej
Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

w przepisach prawa podatkowego. W konsekwencji jako podatek⁵ należy uznać tylko świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy o charakterze publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym, wynikającym z ustawy podatkowej.

W konsekwencji, jednoznacznie należy wskazać, iż podatki mogą być nakładane tylko na podstawie ustawy oraz stanowią świadczenia publicznoprawne, do których to świadczeń – co do zasady – regulacje prawa prywatnego (cywilnego) nie mają zastosowania. Również wysokość podatków⁶ i opłat lokalnych może być ustalana przez jednostki samorządu terytorialnego tylko w zakresie określonym w ustawie.

⁵ Art. 6 [Podatek] Ordynacji podatkowej

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

⁶ Art. 168 [Podatki i opłaty lokalne] Konstytucji

Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Podatek jako danina publiczna pełniąca od zawsze źródło finansowania wydatków publicznych, stanowi elastyczne narzędzie w rękach władzy służące do realizowania określonych zadań. Funkcje podatkowe definiują cele jakie władza państwowa zamierza osiągnąć stosując, modyfikując podatki – a tym samym, wywołując określone skutki społeczne i gospodarcze⁷.

Dodatkowo, Konstytucja precyzuje, iż Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych⁸, co wyłącza możliwość zastosowania tzw. szybkiej ścieżki ustawodawczej w zakresie przepisów podatkowych. Ta regulacja ma zapewnić

⁷ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis. 2010, s. 30.

⁸ Art. 123 [Pilny projekt; szybka ścieżka ustawodawcza] Konstytucji

1. Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów.

gwarancję m.in. w zakresie pełnej i wnikliwej ścieżki legislacyjnej (łącznie z zapewnieniem konsultacji społecznych) w zakresie ewentualnego nałożenia obowiązków publicznoprawnych. Element zapewnienia należytego *vacatio legis* przepisów podatkowych jest jednym z fundamentów obowiązującego systemu podatkowego. Podsumowując, nakładanie podatków⁹ oraz innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następować może tylko i wyłącznie w drodze ustawy. Regulacje prawa prywatnego, w szczególności zasady dotyczące kształtowania umów cywilnoprawnych – co do zasady – nie mają zastosowania do zobowiązań podatkowych.

⁹ Art. 217 [Podstawa prawna nakładania podatków] Konstytucji Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Podatki należą do grupy najważniejszych instrumentów ekonomicznych za pomocą których finanse publiczne realizują swoje funkcje w gospodarce¹⁰. Jako funkcje podatków należy uznać cele, jakie zostaną dzięki nim zrealizowane w ramach funkcji finansów publicznych¹¹. Należy więc podkreślić, iż funkcje podatków zawarte są w funkcjach finansów publicznych, a więc nie powinny być analizowane w oderwaniu od nich.

Zadania realizowane przez system podatkowy nazywane są powszechnie jako funkcje¹². Funkcje jakie ma spełniać system podatkowy, jako zbiór norm prawnych, przechodził swoistego rodzaju transformację. Kształt systemu podatkowego jest konsekwencją warunków życia społecznego i gospodarczego, a w mniejszym stopniu był

¹⁰ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2001, s. 34–37.

¹¹ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1995 r., s. 23.

¹² S. Dolata, *Uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego*, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 51.

kształtowany przez poglądy i tezy doktryny podatkowej¹³.

Analizując system podatkowy pod względem funkcjonalnym, tj. podstawowym celem systemu podatkowego jest realizacja funkcji fiskalnej – zapewnienie wpływów budżetowych (czy to na szczeblu państwowym czy samorządowym). Gromadzenie dochodów jest podstawą gospodarki finansowej państwa¹⁴ i obowiązkiem władz publicznych¹⁵.

Dochodami publicznymi¹⁶, w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych są m.in.:

¹³ S. Wiciak, Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna, Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Nr. 14, 2012 r.

¹⁴ E. Chojna Duch, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Warszawa: Wydawnictwo LN Stare, 2007, s. 52.

¹⁵ B. Sadowska, Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania, 2011. w: M. Stefański, H. Stępień (red.), Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia, s. 79–82, Włocławek: Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna, s. 79–82.

¹⁶ Art. 5 ust. 2 Ustawy o finansach publicznych

2. Dochodami publicznymi są:

- 1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków

- daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, oraz

państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw;

2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych;

3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych;

4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:

a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,

b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,

c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,

d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;

5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;

6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;

7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;

8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b.

- dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych.

W konsekwencji, kategoria danin publicznych, która została wskazana w Konstytucji – art. 217: „*Nakładanie podatków i innych danin publicznych*” nie została określona w ustawie¹⁷. Daniną publiczną można więc określić dochody publiczne o charakterze obowiązkowym, uiszczane na rzecz jednostek sektora finansów publicznych¹⁸. Dochodami publicznymi są również m.in. dywidendy i wpłaty z zysku jako dwa odrębne rodzaje dochodów niepodatkowych budżetu państwa. Dywidendy stanowią wpłaty do budżetu państwa, wynikające z faktu posiadania przez Skarb Państwa akcji oraz udziałów w spółkach prawa handlowego, bankach oraz instytucjach ubezpieczeniowych. Podstawę prawną do wypłaty dywidendy stanowią przepisy Kodeksu spółek

¹⁷ A. Paluch-Dybek, Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski, Uniwersytet Szczeciński, Współczesne Problemy Ekonomiczne nr 2/2018 (18).

¹⁸ E. Chojna Duch, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Warszawa: Wydawnictwo LN Stare, 2007, s. 49.

handlowych. Natomiast wypłatę z zysku¹⁹ stanowią odrębną kategorię daniny publicznej. Stanowią świadczenia o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i pieniężnym, którego obowiązek poniesienia wynika z ustawy²⁰.

Skupiając się na wypłacie dywidend przez spółki prawa handlowego, w których udziałowcem lub

¹⁹ Przepisy ustawy wyróżniają wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych (do końca 1995 r. nazywane były dywidendami) oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa. Wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa (od 2019 r.) stanowią przychód Funduszu Inwestycji Kapitałowych, o którym mowa w art. 33a ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 971 ze zmian.) - art. 33b ust. 1 pkt 1 ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz art. 2 ust. 1 ustawy o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa. Podstawę obliczania wpłat z zysku stanowi zysk przedsiębiorstwa pomniejszony o zapłacony podatek dochodowy od osób prawnych. Wysokość stopy procentowej do naliczania wpłat z zysku wynosi 15%.

Organami właściwymi do wymiaru i pobory tej daniny są naczelnicy urzędów skarbowych.

Wpłaty z zysku w całości wpływają do budżetu państwa.

²⁰ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1439); Ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 44).

J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, Leksykon podatkowy, PWE, Warszawa, 1998.

akcjonariuszem jest Skarb Państwa, należy wskazać, iż przedmiotowe kwestie są regulowane przez prawo prywatne – Kodeks spółek handlowych, oraz regulacje wewnętrzne obowiązujące w spółce. Zysk netto stanowiący podstawę do wypłaty dywidendy, jest konsekwencją prowadzonej działalności gospodarczej przez spółkę. Zakres i sposób prowadzonej działalności gospodarczej przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, podlega regulacjom prawnym analogicznym jak dla wszystkich innych uczestników obrotu gospodarczego. W konsekwencji, spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa prowadzące działalność gospodarczą nawet w strategicznych sektorach gospodarki powinny podlegać – co do zasady – tym samym zasadom gospodarki wolnorynkowej oraz zasadom konkurencji co wszyscy inni uczestnicy obrotu gospodarczego tj. m.in. podlegają pod regulacje prawa antymonopolowego, są zobowiązane do kształtowania warunków transakcji na poziomie rynkowym, nie powinny wykorzystywać pozycji dominującej, w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej powinny kierować się

chęcią uzyskania zysku a nie chęcią realizacji innych celów np. politycznych.

Jednakże w praktyce niestety tak nie jest. Spółki z udziałem Skarbu Państwa w praktyce realizują działalność w zakresie „monopoli państwowych” tj. obywatel / podatnik może zakupić określone towary lub usługi (np. energię elektryczną / paliwo gazowe / benzynę i inne paliwa płynne) tylko od spółek z udziałem Skarbu Państwa (Państwo ogranicza wydawanie odpowiednich zezwoleń i koncesji w strategicznych sektorach gospodarki w praktyce tylko i wyłącznie dla spółek z udziałem Skarbu Państwa tworząc monopole – np. w zakresie importu i przetwórstwa paliw płynnych).

Spółki z udziałem Skarbu Państwa, jako spółki prawa handlowego, podlegają pod wszystkie regulacje dotyczące zasad funkcjonowania tych podmiotów w obrocie gospodarczym – w szczególności w zakresie kształtowania polityki cenowej na poziomie rynkowym. Jednakże, osoby zasiadające w organach zarządczych i kontrolnych tych podmiotów są wybierane najczęściej z klucza politycznego (Minister

wykonując uprawnienia Skarbu Państwa na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy lub na zgromadzeniu wspólników w praktyce wybiera osoby kierujące daną spółką). Powstaje zatem wątpliwość czy sposób kształtowania cen dóbr i usług przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które w praktyce realizują monopole w zakresie dostarczania tych dóbr i usług do obywateli / podatników, na poziomie zawyżonym w stosunku do cen rynkowych może w praktyce skutkować nałożeniem dodatkowej „daniny” / „obciążenia” powszechnego dla obywateli / podatników? Docelowo, nadzwyczajne zyski osiągnięte przez spółki z udziałem Skarbu Państwa są wypłacane do budżetu Państwa w postaci:

- 1) bezpośredniej np. dywidendy,
- 2) pośredniej np. podatku dochodowego od osób prawnych,
- 3) są wydatkowane przez spółkę na cele publiczne (zgodnie z dyspozycjami politycznymi).

Powstaje więc wątpliwość w zakresie czy przedmiotowe działania w sferze prawa prywatnego przez podmioty prywatne (spółki prawa handlowego), mogą stanowić realizację polityki fiskalnej Państwa poprzez zawyżenie cen towarów i usług skutkującą w praktyce nałożeniem:

- powszechnego (dotyczącej w praktyce każdego obywatela),
- nieodpłatnego (zawyżona cena niemająca uzasadnienia ekonomicznego),
- przymusowego (w praktyce każdy musi dokonać zakupu danego dobra lub usługi u „monopolisty państwowego”) oraz
- bezzwrotnego (zawyżona cena nie podlega zwrotowi)

świadczenia pieniężnego, które w sposób bezpośredni lub pośredni trafi do budżetu państwa?

Z drugiej strony, zniżenie cen przez „monopolistę państwowego” może stanowić mechanizm stymulacji wybranych sektorów gospodarki lub realizacji celów politycznych.

Zdaniem autora, należy postawić wiele pytań odnośnie możliwości / zasadności albo nadużyć w zakresie obchodzenia systemu podatkowego i jego gwarancji poprzez wykorzystanie faktycznych monopolu państwa skutkujących w praktyce pod względem ekonomicznym nałożeniem powszechnych „obowiązków/danin prywatnoprawnych” pełniących funkcję danin publicznych będących dochodem budżetu państwa:

1. Czy prawo dopuszcza, aby dokonywać realokacji istotnej wartości wpływów budżetowych poza systemem danin publicznych do systemu wpływów niepodatkowych? (Państwo nie podnosi podatków które stanowią dochód budżetu Państwa, jednakże Państwo wpływa na spółki realizujące monopole państwowe, aby zwiększyć uzyskiwane dochody z otrzymywanej dywidendy lub poprzez przesunięcie zadań publicznych do tych podmiotów).

2. Czy działalność gospodarcza w zakresie strategicznych sektorów gospodarki może być / powinna być realizowana przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa (faktycznie przez monopole państwowe)?
3. Czy Państwo może pod względem faktycznym cedować swoje uprawnienia i obowiązki na rzecz wyodrębnionych spółek prawa handlowego (podmiotów działających w sferze prawa prywatnego), w szczególności w zakresie polityki fiskalnej Państwa, zapewniania wpływów budżetowych, wypełnienia roli stymulacyjnej dla gospodarki?
4. Czy Państwo może / powinno zakładać czerpanie korzyści ze spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki oraz czy Państwo może w dowolny sposób wpływać na te podmioty?

5. Czy zakładane wpływy z zysków spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki mogą zbiegać pod względem ekonomicznym do powszechnego nałożenia danin na obywateli / podatników?
6. Czy podmioty prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działające w strategicznych sektorach gospodarki, mają prawo ustalać ceny na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) dla odbiorców swoich towarów/usług (dla obywateli/podatników) w celu generowania nadzwyczajnych zysków, które mają być przeznaczone do wypłaty do Skarbu Państwa lub do sfinansowania zadań publicznych? (nałożenie danin powszechnych poza kontrolą parlamentu).
7. Czy potencjalne cele publiczne realizowane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa mogą stanowić uzasadnienie nierynkowości

narzucanych warunków transakcyjnych na odbiorców towarów lub usług?

8. Czy zakładane zyski przez Skarb Państwa od spółek prawa handlowego m.in. z tytułu nierynkowych warunków transakcji dla ogółu obywateli / znaczącego grona osób i podmiotów w sferze gospodarczej, nie stanowi obejścia wymogów dotyczących zasad ustalania podatków (wymogów ustawowych) i funkcjonowania systemu podatkowego (jako zapewniających istotne źródło wpływów budżetowych)?
9. Czy w ramach stosunków cywilnoprawnych, których warunki są faktycznie narzucane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa działające w strategicznych sektorach gospodarki na rzecz odbiorców tych towarów i usług, może nastąpić faktyczne nałożenie dodatkowych obciążeń finansowych na ogół obywateli / podatników (poza systemem podatkowym)? Czy takie

praktyki nie stanowią czynu nieuczciwej konkurencji?

10. Czy polityka cenowa spółek prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działających w sektorach strategicznych gospodarki, może w praktyce wypełniać funkcje fiskalne z pominięciem systemu podatkowego i z pogwałceniem reguł legislacyjnych? Czy takie działanie nie stanowi elementu wycisku?
11. Czy osoby fizyczne sprawujące funkcje członków zarządu oraz faktycznie kierujące spółkami prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa działającymi w sektorach strategicznych gospodarki (faktyczne monopole spółek z udziałem Skarbu Państwa), mogą pod względem faktycznym (z pominięciem procesu legislacyjnego) nakładać powszechnie, jednoosobowo obciążenia na obywateli / podatników? Czy takie działania nie stanowią wypełnienie znamion czynu zabronionego w świetle

przepisów kodeksu karnego? Jaka jest rola prokuratury w tym zakresie?

12. Czy Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i / lub Prezes Najwyższej Izby Kontroli ma prawo lub obowiązek działania w zakresie przeciwdziałania stosowania nierynkowych polityk cenowych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa w stosunku do ogółu obywateli / podatników?
13. Czy cena ustalona/narzucona w umowach cywilnoprawnych dotyczących dostarczanych towarów oraz usług przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, może pod względem faktycznym i ekonomicznym zastępować obciążenia podatkowe lub pobierane opłaty na rzecz Skarbu Państwa (z pominięciem zasad regulujących system podatkowy)?
14. Czy obywatelowi/podatnikowi przysługuje roszczenie cywilnoprawne o zwrot zawyżonych (nierynkowych) opłat

pobieranych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa? Czy sąd cywilny może zasądzić zwrot zawyżonych opłat?

Wskazane pytania obrazują zarys problemu jaki kształtuje się w zakresie potencjalnych nadużyć dotyczących kształtowania się polityki fiskalnej państwa, w szczególności w zakresie zapewnienia wpływów/ zwiększenia wpływów budżetowych poza systemem podatkowym. Oczywiście Państwo na swobodę w kształtowaniu swojej polityki fiskalnej. Jednakże system ustalania podatków i danin publicznoprawnych podlega pod gwarancje ustawowe. Potencjalny model kształtowania polityki cenowej przez spółki wykonujące w praktyce monopole państwowe jest poza kontrolą i poza gwarancjami ustawowymi. Model ten stanowi bardzo istotną pokusę w zakresie nadużyć oraz ręcznego sterowania gospodarką.

2. Funkcje systemu podatkowego

Analizując hierarchizację oraz sprzeczności celów podatków, można wskazać trzy stanowiska²¹, różniące się priorytetem funkcji podatków²²:

- neoklasyczne – wskazuje się wyłącznie funkcję fiskalną,
- interwencjonistyczne²³ – funkcja fiskalna podatków zostaje podporządkowana celom gospodarczym oraz społecznym władzy publicznej,
- kompromisowe – przyjmuje się priorytet funkcji fiskalnej, ale rozpatruje się również cele opodatkowania jako społeczno-gospodarcze.

Od początków wprowadzenia podatków i systemu podatkowego można było zaobserwować, że jego główną rolą było wsparcie tego, który go wprowadzał poprzez zasilenie jego finansów. Późniejsza doktryna określiła to jako pełnienie funkcji

²¹ P. Felis, Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym, *Złota Księga dla Profesora Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, 2017, s. 121.

²² E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2012, s. 29.

²³ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 19–21.

dochodowej, lub inaczej fiskalnej, przez system podatkowy. Nie jesteśmy w stanie jednoznacznie stwierdzić czy już od początku istnienia nakładający podatki spostrzegli, że poza najbardziej oczywista funkcją fiskalną, podatki spełniają także szereg dodatkowych funkcji нефiskalnych, które są z nim nierozdzielnie związane. Oznacza to, że oprócz zamierzonych i oczekiwanych, kształtowały się także następstwa, które nie były ani spodziewane, ani planowane.

Dopiero zmiana sposobu rozumienia zadań nowo kształtujących się podmiotów jakimi stawały się państwa²⁴

i pojawienie się zmian w rozumieniu polityki, prądów myślowych, społecznych oraz gospodarczych w okresie nowożytnym pozwoliła na dogłębną analizę oraz określenie tych towarzyszących podatkom

²⁴ Chociaż można dostrzegać elementy pojmowania нефiskalnych aspektów opodatkowania w starszych dziejach, jak np. w starotestamentowej opowieści o Józefie interpretującym sny faraona i wprowadzającym coś co dzisiaj można by określić jako „redystrybucje dochodów” oraz „proobywatelską politykę fiskalną”.

dodatkowych funkcji. „Ślady wykorzystywania podatków do innych celów można odnaleźć już w starożytności (...), jednakże dopiero w państwach nowożytnych, w XIX w., a zwłaszcza w latach 30. XX w. zaczęły pojawiać się poglądy o możliwości szerszego posługiwania się podatkami jako narzędziami osiągnięcia innych, pozafiskalnych celów”²⁵.

Zaczęto systematycznie odchodzić od skupiania się wyłącznie na fiskalnym aspekcie opodatkowania i przeniesiono ciężar uwagi na pozostałe elementy wynikające z ustanawianych podatków. „Stało się oczywiste, że co prawda w dziedzinie podatków nie kształtują się ogólne cele polityki państwa, ale podatki mogą dostarczyć państwu skutecznych narzędzi osiągnięcia celów zarówno gospodarczych jak i społecznych”²⁶. Z tego względu zwykło się wyodrębniać dwie główne

²⁵ W. Łączkowski, Granice opodatkowania, "Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica", 1992 r., nr 54, s. 119.

²⁶ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2022, s. 326.

funkcje podatkowe, czyli funkcje fiskalne i niefiskalne. Nie są to przy tym funkcje przeciwstawne, a wręcz przeciwnie. Efektywnie i optymalnie wykorzystywane funkcje pozafiskalne stwarzają szansę na prawidłowe rozwinięcie się funkcji fiskalnej. Z kolei warunkiem realizowania funkcji pozafiskalnych będzie prawidłowe wypełnienie funkcji fiskalnej podatków. Wynika z tego, że funkcja fiskalna i funkcje pozafiskalne przeplatają się nawzajem i oddziałują na siebie. Dlatego też, rozważając zakres i kierunki stymulacji podatkowej, przy konstruowaniu systemu podatkowego konieczne jest określenie proporcji obu kategorii tych celów. Rozwiązanie to prowadzi do usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem i całym systemem podatkowym.

We współczesnej literaturze przedmiotu, podatkom przypisuje się wiele funkcji. Funkcje/cele dzieli się z reguły na fiskalne oraz pozafiskalne. Obok podstawowej funkcji fiskalnej, jaką jest pokrycie

zapotrzebowania państwa na dochód publiczny²⁷, coraz większą rolę pełnią funkcje pozafiskalne – gospodarcze, społeczne i inne.

Podstawowe znaczenia jest przypisywane funkcji fiskalnej sprowadzającej się to stwierdzenia, iż za pośrednictwem podatków państwo oraz jednostki samorządu terytorialnego gromadzą znaczącą większość wszystkich dochodów budżetowych.

Do istotnych funkcji o charakterze fiskalnym należy przypisać funkcję redystrybucyjną, zakładającą podział przychodu lub dochodu opodatkowanych podmiotów w sposób bezpośredni lub pośredni oraz przekazaniu go na rzecz budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Nakładane podatki skutkują określonymi następstwami społecznymi oraz gospodarczymi. Funkcje te określane są jako niefiskalne²⁸. Państwo, za pomocą podatków, może dążyć do ochrony lub

²⁷ J. Głuchowski, J. Patyk, Zarys polskiego prawa podatkowego. Warszawa: Wydawnictwo LexisNexis, 2009, s. 12 i n.

²⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis, wyd. 3, Warszawa 2006.

utrzymania oraz zmiany czy przekształcania relacji społeczno-gospodarczych.

Funkcje podatków w gospodarce wolnorynkowej są ściśle związane z rolą, jaką państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków społeczno-gospodarczych. Należy jednak rozgraniczyć funkcję celu państwa od celów systemu podatkowego / opodatkowania. Funkcja celu/funkcji państwa wyraża doktrynę społeczno-gospodarczą, którą to państwo realizuje²⁹.

Fiskalne funkcje podatku

Funkcja fiskalna podatków była od wielu stuleci szeroko analizowana przez przedstawicieli doktryny³⁰ w kontekście krytycznej roli zapewnienia dochodów budżetowych państwa. Czynniki podlegającymi analizie w kontekście funkcji fiskalnej

²⁹ F. Grądalski, System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006, s. 21.

³⁰ N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie, PWN, Warszawa 1992, s. 24.

podatków³¹ były: wydajność i koszty ściągłości podatków, pewność oraz równomierność wpływów budżetowych³². Należy podkreślić, iż funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych funkcji³³ dotyczących całego systemu podatkowego. Cel fiskalny jako chęć uzyskania wpływów finansowych finansujących zakładane wydatki, pozostaje do dzisiaj kluczowym motywem nakładania podatków³⁴.

Kluczowy cel podatków rozumiany jako gromadzenie dochodów publicznych na realizację różnorodnych zadań tworzy charakterystyczny związek pomiędzy potrzebami systemu finansów a systemem wydatków publicznych. Wraz z rozwojem i rozrostem państwa rośnie wysokość wydatków, które potrzebują być pokryte odpowiednim wzrostem przychodów. Sama funkcja fiskalna nie jest w stanie

³¹ H. Kuzińska, Rola podatków pośrednich w Polsce, Wyd. WSPiZ, Warszawa 2002, s. 34.

³² H. Litwińczuk, Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych, Wyd. KiK, Warszawa 1996, s. 12.

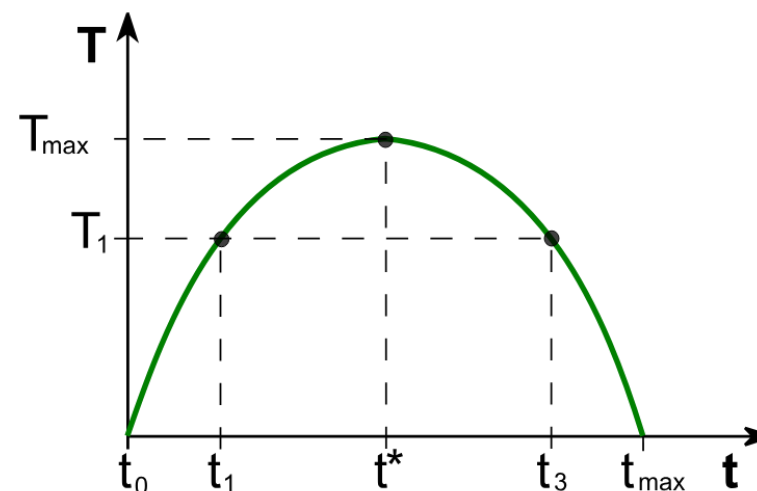
³³ J. Głuchowski, Funkcje podatków w gospodarce rynkowej, op. cit., s. 3.

³⁴ M. Cieslakowski, S. Kańduła, I. Kijek, Polski system podatkowy, Materiały do ćwiczeń i wykładów, Wyd. 3 zm., Wyd. AE w Poznaniu, Poznań 2007, s. 38.

zdominować w całości treści systemu podatkowego. Nie da się bowiem w nieskończoność zwiększać ciężaru podatkowego w każdym z rodzajów podatków, szczególnie, że może to wywołać wręcz odwrotny efekt. Koncepcja ta znalazła odzwierciedlenie w twierdzeniach ekonomisty Arthura Laffera, który w 1974 r. opracował wykres zależności między stawką opodatkowania dochodów a dochodami budżetowymi państwa z tytułu podatków, nazwana krzywą Laffera. W dużym skrócie obrazuje ona, że po osiągnięciu pewnego progu obciążenia fiskalnego, dalsze jego zwiększenie może spowodować straty w dochodach budżetowych. Zdrowym podejściem przy konstruowaniu i modyfikacji systemu podatkowego jest zatem określenie wysokości podatku w sposób jak najmniej uciążliwy dla podatnika, a wręcz zachęcający do

działalności gospodarczej³⁵ i konsumpcji³⁶, w celu przeciwdziałaniu nadmiernemu fiskalizmowi.

Poniższa ilustracja przedstawia krzywą Laffera.



Z koncepcji i potwierdzonych twierdzeń Laffera wyciągnąć można wniosek, że fiskalna funkcja opodatkowania, aby skutecznie finansować wydatki publiczne państwa, powinna być wyważona

³⁵ M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2000 r., s. 508.

³⁶ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2001, s. 130-134.

na płaszczyźnie wzajemności i przeciwieństwa dwóch interesów jakimi są dobro publiczne i dobro prywatne, szczególnie że podatki stanowią zdecydowaną większość dochodów państwa. Odpowiednie wyważenie tej funkcji jest o tyle istotne, że nie wszystkie podatki cechują się jednakową wydajnością. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ na budżet państwa, funkcję fiskalną najlepiej spełnia w Polsce podatek od towarów i usług, czyli podatek pośredni, a dopiero potem bezpośrednio podatki dochodowe, od osób prawnych i fizycznych.

Odpowiednia konstrukcja systemu podatkowego lub samego podatku albo innego obciążenia o podobnej naturze, aby była w stanie wyważyć interes publiczny i prywatny przy realizacji funkcji fiskalnej, powinna brać pod uwagę następujące założenia:

1. Przy wyborze źródła podatku należy ocenić, czy zapewnia on odpowiedni poziom wydajności, tzn. czy zapewnia długotrwałe pokrycie potrzeb budżetowych. Inaczej może

to podważać racjonalność takiego obciążenia dla podatników³⁷;

2. Obciążenia podatkowe powinny mieć stabilny charakter i realizować treści wynikające z zasady taniaści opodatkowania;
3. Podporządkowanie kształtowania stawek i ulg podatkowych osiągnięciu trwałych oraz pewnych dochodów. Oznacza to również zachowanie odpowiedniego umiaru przy określaniu ich wysokości i zakresu. W umiarkowaniu powinna uzewnętrzniać się dbałość władzy o zachowanie źródła podatku;
4. Elastyczność opodatkowania pozwalająca na reagowanie na zmiany w sytuacji ekonomiczno-prawnej państwa oraz podatników;

³⁷ J. Chechliński, Z zagadnień teorii podatku, Warszawa 1964, s. 149 - „Problem ekonomicznego źródła podatku wiąże się z pytaniem: skąd biorą się dochody podatkowe państwa. Pytanie to można rozumieć dwojako: z jednej strony jest to zagadnienie, kto tworzy produkty i wartości składające się na dochód podatkowy państwa, a z drugiej strony, jaka jest ekonomiczna natura dochodów podatkowych, lub inaczej, jaką częścią produktu czystego (dochodu narodowego) jest podatek.”

5. Powszechność oraz równomierność opodatkowania. Uwzględnienia tych zasad decyduje bowiem o zamierzonym rozłożeniu obciążeń podatkowych;
6. Respektowanie granic opodatkowania. Podatki zbyt obciążające źródło podatku, np. kapitał dochodowy albo chęć do obrotu towarowego, szkodzą ekonomicznej stabilności państwa, oddziałują negatywnie na kształtowanie się dochodów państwa, bieżących i przyszłych, oraz szkodzą rozwojowi stosunków społecznych.

Podatek zawsze stanowi formę ograniczenia wolności podejmowania działalności gospodarczej lub zarobkowej. Dlatego nadmierny fiskalizm podważa możliwość realizacji funkcji dochodowej przez system podatkowy, gdyż w sposób nieuzasadniony nakłada obciążenia na podmioty nieposiadające odpowiedniej zdolności płatniczej do jego zaspokojenia.

W literaturze przedmiotu, analizę funkcji współczesnego państwa przedstawiali: m.in. R.A.

Musgrave i P.B. Musgrave³⁸, P.A. Samuelson³⁹ i W.D. Nordhaus, V. Tanzi⁴⁰ czy W. Ziółkowska⁴¹. Autorzy ci wskazywali, że jako funkcję należy uznać:

- funkcję alokacyjną – tj. przeciwdziałanie niesprawności rynku w zakresie alokacji zasobów),
- funkcję redystrybucyjną – tj. redystrybucja dochodów oraz bogactwa, zgodnie z tym, co społeczeństwo rozumie przez sprawiedliwy podział,
- funkcję stabilizacyjną – tj. stabilizacja makroekonomiczna Państwa.

Funkcje niefiskalne

Wskazując na rolę Państwa w gospodarce, należy podkreślić czynniki o charakterze społeczno-politycznym oraz ekonomicznym. W zakresie

³⁸ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.

³⁹ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, PWN, Warszawa 2000.

⁴⁰ V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, „Materiały i Studia NBP” z. 204, 2006.

⁴¹ W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań 2000.

czynników o charakterze społecznymi i politycznym należy wskazać:

- zaspokajanie potrzeb społeczeństwa,
- ochronę najuboższych,
- uaktywnianie lokalnych społeczności.

Z kolei w zakresie czynników ekonomicznych, uwypukla się⁴²:

- łagodzenie cyklu koniunkturalnego,
- dostosowanie struktury podaży do struktury popytu,
- dostęp do wiarygodnej informacji rynkowej.

Funkcje nefiskalne, czasami zwane także funkcjami ekonomicznymi, towarzyszą podatkowi w sposób nierozzerwalny i naturalny, tzn. nie da się ich usunąć, ale też nie sposób ich całkowicie kontrolować. Państwo nie może się ich wyzbycić poprzez własne decyzje ustawodawcze czy kształtowanie systemu podatkowego. Polityka podatkowa państwa może je

⁴² W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań 2000, s. 39-43.

jednak przewidzieć i ukierunkować w sposób prowadzący do realizacji swoich celów gospodarczo-społecznych. „*Funkcje ekonomiczne podatków mają charakter obiektywny. Kształtują się one niezależnie od woli ludzkiej. Nie wyklucza to jednak możliwości świadomego i celowego ich wykorzystywania w toku realizacji określonej polityki podatkowej zmierzającej do realizacji określonych celów*”⁴³.

Wraz z rozwojem społeczeństwa funkcje nefiskalne zyskują na znaczeniu względem funkcji fiskalnych. Poprzez rozsądne kształtowanie stawek i ulg państwo może wpływać na wypracowanie korzystnych ekonomicznie i społecznie postępowań u podatników. Przejawem tego jest choćby rozróżnienie w stawkach podatku od towarów i usług, gdzie generalnie towary uznane za korzystniejsze dla zdrowia, takie jak owoce czy warzywa, obciążone są niższymi stawkami niż np. wyroby cukiernicze. Przejawem tego jest również stosowanie wszelakich

⁴³ N. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski., Warszawa 1985 s. 53.

ulg dla małych lub mikro podatników, zmniejszanie ich obowiązków czy możliwość korzystnych form opodatkowania albo tworzenie inicjatyw gospodarczych w określonych miejscach, ulgi dla stref ekonomicznych lub gmin o niskim poziomie zatrudnienia, lub branż, ulga IP-Box czy ulga B+R.

Realizacja funkcji niefiskalnych podatku powinna zatem podążać za ukierunkowanym w życiu gospodarczym i społecznym kierunkiem zmian, które ma wywołać. Może przy tym dążyć do ochrony i utrzymania, zmiany albo ustalania lub ograniczenia obecnego stanu zjawisk i stosunków społeczno-gospodarczych. Wymienić przy tym można zatem podatki o charakterze stymulacyjnym lub ograniczającym. Należy przy tym odróżnić postulat niefiskalnego celu opodatkowania od możliwości faktycznej jego realizacji albo wyłącznie ukrycia go pod prezentacją zwiększenia funkcji fiskalnej przy niższym społecznym oporze. Zarzuty takie dotyczą często wprowadzonej niedawno opłaty cukrowej, która zgodnie z uzasadnieniem prawodawcy miała na celu zwiększenie zdrowotności podatników, poprzez

zmniejszenie zapotrzebowania na niezdrowe cukry. Niektóre działania, w tym np. próby opodatkowania zdrowych cukrów jak fruktoza, występująca naturalnie w owocach, wskazuje jednak, że nowa opłata miała jednak na celu głównie funkcje fiskalne.

W przypadku funkcji niefiskalnych można wyróżnić dwa główne cele opodatkowania. Jednym z nich jest cel ekonomiczny, który ma sprzyjać rozwojowi poziomu gospodarczego. Oznacza to zatem wszelkiego rodzaju „pobudzające” podatników preferencje podatkowe, prowadzące do zmniejszenia tradycyjnych obciążeń podatkowych np. w wybranych gałęziach i branżach lub w określonych obszarach geograficznych prowadzonych działalności. Dotyczy to zarówno produkcji jak i usług, czego wyrazem jest np. wysoki poziom preferencji dla branży IT w Polsce.

Drugim celem jest cel społeczny, często spełniany przez funkcję redystrybucyjną podatku pomiędzy płatnikiem podatku a budżetem państwa. Pozwala on zresztą na wielokierunkowe oddziaływanie poprzez zarówno gromadzenie środków z podatków na konkretne cele jak np.

w przypadku daniny solidarnościowej nakładanej na najbogatszych w celu finansowania Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Pozwala ona również na rozróżnienie wysokości obciążenia podatkowego poprzez nałożenie wyższych stawek opodatkowania na majątniejszych podatników przy zwolnieniu z niego podatników o najniższych dochodach. Przejawem tego jest m. in. progresywność podatku dochodowego od osób fizycznych, ale również od osób prawnych. W tym jednak wypadku nieumiejętne operowanie redystrybucyjną funkcją podatku może spowodować narastanie nierówności ekonomicznych, które mogą stanowić przyczynę przyszłych konfliktów społecznych.

Wśród innych podstawowych funkcji niefiskalnych wymienić można m. in. funkcję:

- Stabilizacyjną, rozumianą jako wykorzystanie podatków do zapewnienia niezakłóconego przebiegu procesów gospodarczych poprzez regulowanie przepływu pieniądza

i zapewnianie klarowności obrotu pieniądzem. Innymi słowy pozwalającą na ustabilizowanie gospodarki poprzez zastosowanie instrumentów podatkowych do oddziaływania na sytuację makroekonomiczną;

- Alokacyjną, w ramach której podatki oddziałują na strukturę produkcji oraz wytworzonego produktu. Jej kształt jest ustalany między innymi poprzez określenie kogo i jak opodatkować, posługując się kryterium klasyfikacji podatków według faz tworzenia i podziału dochodów oraz źródeł pochodzenia, to kto i jak zostanie opodatkowany zależy nie od producenta czy usługodawcy, ale od ustawodawcy.

3. Przeniesienie funkcji fiskalnych i pozafiskalnych na stosunki cywilnoprawne podmiotów działających w sferze prawa prywatnego

Tezą podlegającą analizie i ocenie jest ustalenie czy dopuszczalnym pod względem prawnym oraz faktycznym jest alokacja funkcji fiskalnych i pozafiskalnych (dotyczących prerogatyw systemu podatkowego) na podmioty prawa handlowego (działające w sferze prawa prywatnego). Bezspornym jest uprawnienie realizowane przez właściwego ministra w zakresie wpływu na obsadę osób zasiadających w zarządach oraz radach nadzorczych spółek, których dominującym akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa – tj. wykonywanie uprawnień właścicielskich przez ministra w imieniu Skarbu Państwa. Jednakże wątpliwość dotyczy faktu, czy Państwo, pod względem instytucjonalnym, może bezpośrednio lub pośrednio, wywierać wpływ na podmioty działające w sferze prawa prywatnego w zakresie realizacji celów politycznych, celów fiskalnych lub funkcji pozafiskalnych. Czy spółki prawa handlowego, zawierające umowy cywilnoprawne z konsumentami, mogą kształtować warunki transakcyjne na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) w celu

realizacji celów i zadań, które to cele i zadania są po stronie instytucji publicznych?

Zgodnie z informacjami dotyczącymi zapytania⁴⁴ Rzecznika Praw Obywatelskich do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, oraz udzielonej odpowiedzi w tym zakresie przez T. Chróstnego z 30 marca 2023 r., „PKN Orlen pod koniec 2022 r. utrzymywał ceny paliw, mimo spadających notowań ropy i umacniającego się złotego”. Zostało ustalone, iż analogiczna praktyka mogła mieć miejsce również w przypadku innych podmiotów na rynku paliw. Wskazano, iż niezbędnym jest ustalenie, czy nie doszło do naruszenia standardów ochrony praw konsumenta. Wyżej opisana praktyka mogła narazić również przedsiębiorców na dodatkowe koszty ponoszone w związku z działalnością. RPO

⁴⁴ Sprawa cen paliw na stacjach PKN Orlen. Rzecznik pyta prezesa UOKiK o ustalenia. Odpowiedź Tomasza Chróstnego. <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-paliwa-ceny-orlen-uokik-odpowiedz>

potwierdził, iż posiada informacje, że problem pozostaje

w zainteresowaniu Prezesa UOKiK, który wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie cen rynkowych paliw i zwrócił się do największych podmiotów na rynku o informacje i dane będące podstawą do kształtowania cen paliw.

Odpowiedź⁴⁵ Prezesa UOKiK wskazuje, że „na podstawie art. 48 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy⁴⁶ z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (...) prowadzone jest postępowanie wyjaśniające mające na celu wstępne ustalenie, czy w związku z działalnością przedsiębiorców w zakresie sprzedaży paliw płynnych mogło dojść do naruszenia UOKiK lub Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴⁷ (...), uzasadniającego wszczęcie postępowania antymonopolowego, w tym ustalenie,

⁴⁵ Odpowiedź Tomasza Chróstnego (V.7108.13.2023), Prezesa UOKiK na pismo z dnia 9 marca 2023 r., V.7108.13.2023.MC.

⁴⁶ Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331), tekst jednolity tj. z dnia 11 marca 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 594), (dalej: UOKiK);

⁴⁷ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864), (dalej: TFUE).

czy sprawa ma charakter antymonopolowy. Postępowanie zostało wszczęte z urzędu postanowieniem z dnia 4 stycznia 2023 r.”

Przedmiotem czynności wyjaśniających podejmowanych w postępowaniu przed Prezesem UOKiK jest w szczególności wyjaśnienie tego, w jaki sposób PKN Orlen S.A. kształtował hurtowe ceny paliw silnikowych (benzyn i oleju napędowego) w drugiej połowie 2022 r. oraz czy okoliczności obniżki tych cen w dniu 30 grudnia 2022 r. mogą potencjalnie świadczyć o istnieniu praktyki ograniczającej konkurencję w postaci narzucania przez przedsiębiorcę posiadającego pozycję dominującą na rynku właściwym cen nieuczciwych, w tym cen nadmiernie wygórowanych, o których mowa w art. 9 ust. 2 pkt 1 UOKiK i art. 102 ust. 1 lit. a) TFUE.

Dodatkowo, odnosząc się przykładowo do rynku energii, należy przytoczyć oficjalną

informację⁴⁸ zamieszczoną na stronie internetowej Urzędu Regulacji Energetyki. Prezes Urzędu Regulacji Energetyki wskazał⁴⁹, iż „w przypadku cen energii elektrycznej pojawiają się hipotezy, że skoro jest tak drogo i ten wzrost cen nie jest uzasadniony wyłącznie wzrostem kosztów, to czy nie dochodzi do manipulacji na giełdzie energii i czy należy interweniować. Inna charakterystyczna grupa opinii sprowadza się do oczekiwania, aby znaleźć mechanizm, który w tej konkretnej sytuacji będzie po prostu chronił odbiorców energii przed ekstremalnie wysokim wzrostem cen energii. Ogólnie rzecz biorąc, odbiorcy energii dość powszechnie oczekują dziś interwencji na rynku energii elektrycznej albo na rynku paliw, z których energia jest produkowana, ponieważ nie ma akceptacji dla tak wysokich cen.”

⁴⁸ <https://www.ure.gov.pl/pl/urzed/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/ure-w-mediach-1/10515.Czy-na-rynku-energii-dochodzi-do-manipulacji-cenami.html>

⁴⁹ Prezes Urzędu Regulacji Energetyki - Rafał Gawin, w rozmowie z red. Ireneuszem Chojnackim, portal wnp.pl, z dnia 6 września 2022 r.

Prezes URE wskazał: „nadzór nad prawidłowym działaniem rynku energii to nie tylko odpowiedzialność regulatora, ale też podmiotów, które prowadzą zorganizowane rynki, czyli w praktyce przede wszystkim TGE i PSE, a na rynku gazu w pewnym zakresie Gaz-Systemu. Od nich też nie mamy sygnałów o tym, że może dochodzić do manipulacji w rozumieniu określonym przez przepisy prawa.” Opinia wyrażona przez Prezesa URE dnia 6 września 2022 r. wskazuje: „w konsekwencji obecna sytuacja, w której obserwujemy ponadnormatywne marże, nie musi oznaczać, że dochodzi do manipulacji.”

Kwestia dotycząca możliwości zastosowania instrumentów mających wpływ na ceny energii w Polsce przez Urząd Regulacji Energetyki oraz Towarową Giełdę Energii zostały przedstawione w raporcie⁵⁰ Warsaw Enterprise Institute. Jeden

⁵⁰ <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2022/06/Rynek-energii.pdf>

z wniosków z tego raportu wskazuje⁵¹: „W okresie od 26 kwietnia do 10 maja 2022 r. obserwowano wyraźnie nieproporcjonalny wzrost ceny energii elektrycznej na rynku hurtowym, którego nie można uzasadnić rosnącym poziomem kosztów wytwarzania. Wzrost ten może być związany z możliwą manipulacją cenową dokonaną przez podmioty o znacznej sile rynkowej.” Podsumowując zalecania wskazane w tym opracowaniu można wskazać, iż Prezes URE powinien wszcząć postępowanie wyjaśniające w trybie art. 23p ust. 1 Prawa energetycznego⁵² w sprawie możliwych naruszeń

⁵¹ <https://wei.org.pl/2022/aktualnosci/admin/mozliwe-ze-w-polsce-dochodzi-manipulacji-cenami-energii-ure-powinno-sie-tym-zajac-rekomendacje-wei/>

⁵² Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz.U. Nr 54, poz. 348) z późn. zm. tj. teks jednolity z dnia 24 stycznia 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 266).

zakazów⁵³ określonych w rozporządzeniu REMIT⁵⁴. Na zjawiska manipulacji ceną podatne są rynki o niskiej konkurencyjności, a taki charakter ma obecnie rynek terminowy na Towarowej Gieldzie Energii. Świadczy to tym zmniejszenie liczby podmiotów biorących udział w handlu, wzrost koncentracji rynkowej i spadek liczby koncesji”.

Aby zobrazować przykład potencjalnych działań spółek z udziałem Skarbu Państwa w zakresie realizacji działań i strategii pozafiskalnych warto przytoczyć tezy wskazane w interpelacji poselskiej⁵⁵

⁵³ K. Osajda (red. serii), J. Dybiński (red. tomu), Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE. Komentarz, Warszawa 2023.

⁵⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE.

⁵⁵ Interpelacja poselska nr 38285 dnia 11 stycznia 2023 r. do ministra aktywów państwowych w sprawie cen paliw. Zgłaszający: Monika Rosa.

<https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=CN2JB3>

z dnia 11 stycznia 2023 r.: „1 stycznia 2023 r. zakończona została rządowa obniżka stawki podatku VAT na paliwa, wskutek czego stawka ponownie wynosi 23%. Choć spodziewano się, że przy wzroście stawki VAT nastąpi wzrost cen paliw, taka sytuacja się nie pojawiła. Zmiany cen detalicznych nie nastąpiły, jednak 30 grudnia 2022 roku PKN Orlen obniżył hurtowe ceny paliw o ok. 12%, co spowodowało wyrównanie ceny detalicznej. Działanie to nie było powiązane ze spadkiem cen paliw na rynku europejskim. W listopadzie, gdy zapowiedziane zostało zakończenie obniżki podatku VAT, cena giełdowych kontraktów na diesel spadła o ponad 30%, jednak w Polsce cena spadła zaledwie o niecałe 5%.”

Z udzielonej odpowiedzi⁵⁶ przygotowanej z upoważnienia Ministra Aktywów Państwowych przez Macieja Małeckiego dowiadujemy się: „Minister

⁵⁶ Odpowiedź na interpelację poselską z dnia 6 lutego 2023 (nr K9INT38285 Pani Moniki Rosy, Poseł na Sejm RP, z dnia 13 stycznia 2023 r. w sprawie cen paliw), udzielona z upoważnienia Ministra Aktywów Państwowych przez Macieja Małeckiego Sekretarza Stanu, BM.I.053.33.2023, IK: 796158.
<https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNTJRS/%24FILE/i38285-o1.pdf>

Aktywów Państwowych wykonując prawa z akcji należących do Skarbu Państwa w spółce PKN ORLEN S.A. (dalej: PKN Orlen, Spółka) realizuje uprawnienia wynikające z praw korporacyjnych, które są ściśle określone w przepisach prawa, w szczególności w Kodeksie spółek handlowych (dalej: KSH) oraz Statucie Spółki. Stosownie do regulacji art. 368 KSH prowadzenie spraw spółki należy do kompetencji Zarządu, a zgodnie z art. 375¹ KSH Walne Zgromadzenie i Rada Nadzorcza nie mogą wydawać Zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki. Jak wynika z powyższego Minister Aktywów Państwowych, działając jako akcjonariusz Skarbu Państwa nie ma uprawnień do ingerowania w prowadzenie spraw spółki, także w obszarze kreowania jej strategii oraz polityki cenowej.”

Odnosząc⁵⁷ się do stanowiska samej spółki PKN Orlen w zakresie braku wzrostu cen paliw

⁵⁷ Autor w swojej analizie stara się odejść od indywidualnych odwołań do konkretnych, poszczególnych spółek z udziałem Skarbu Państwa. Autor, tym bardziej, dystansuje się od

z dniem 1 stycznia 2023 r. na stacjach paliw, spółka poinformowała, że *„jest to działanie zgodne z polityką PKN Orlen, polegające na podejmowaniu możliwych działań w celu unikania szoków cenowych, w tym w szczególności uderzających w konsumentów. PKN Orlen zaznacza, że dotychczas nie przekładał na klientów całości kosztu wzrostu cen paliw (...).”*

Wskazane przykłady dotyczące podmiotów działających w sferze prawa prywatnego – spółek prawa handlowego, prowadzących działalność gospodarczą w strategicznych sektorach gospodarki wskazują na wysokie prawdopodobieństwo, iż podmioty te realizowały / realizują niejednokrotnie cele fiskalne i pozafiskalne zastrzeżone dla jednostek działających w sferze prawa publicznego. Celem autora jest wyciągnięcie wniosków ogólnych, generalnych

jakichkolwiek aspektów politycznych dotyczących działań osób reprezentujących poszczególne spółki. Wskazanie przez autora przykładu wybranych podmiotów – spółek prawa handlowego – ma na celu zobrazowanie mechanizmu podejmowanych działań przez spółki z udziałem Skarbu Państwa w sferze funkcji / celów fiskalnych i pozafiskalnych (które to cele i funkcje powinny być – zdaniem autora - realizowane w sferze prawa publicznego).

w zakresie zapewnienia gwarancji prawnych szeroko rozumianego systemu podatkowego.

W konsekwencji, powstaje wątpliwość, czy wąskie grono osób piastujących funkcje członków zarządu spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki (działających teoretycznie, formalnie poza kontrolą przedstawicieli władzy ustawodawczej, oraz poza ramami określonymi przez władzę ustawodawczą dla podmiotów ze sfery prawa publicznego), powinny realizować zadania zastrzeżone dla podmiotów i jednostek działających w sferze prawa publicznego np. w zakresie stymulowania wybranych segmentów gospodarki, subsydiowania określonych grup społecznych, wpływania na zachowania konsumentów, w końcu realizowania jakiś działań politycznych. Należy podkreślić, iż wskazane cele powinny być realizowane przez podmioty i jednostki sektora finansów publicznych na podstawie i w granicach ram ustawowych

– w szczególności w zakresie ustaw podatkowych oraz ustaw dotyczących sfery finansów publicznych.

Odnosząc się do przytoczonych przykładów funkcjonowania spółek z udziałem Skarbu Państwa, należy wskazać na istniejące wysokie prawdopodobieństwo – graniczące z pewnością, iż pod względem faktycznym część spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki podejmowało działania, które były wyrazem realizacji celów/funkcji fiskalnych lub poza fiskalnych dotyczących sfery prawa publicznego.

Z drugiej strony, analizując zagadnienie prawne potencjalnej możliwości realizacji celów/funkcji fiskalnych lub poza fiskalnych przez spółki prawa handlowego, nie będące w 100% podmiotami zależnymi od Skarbu Państwa (tj. spółek, których udziały lub akcje nie w 100% należą do skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, tylko których pakiet udziałów lub akcji przynależy do podmiotów prywatnych) należy zwrócić uwagę na fundamentalne założenia prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty działające w sferze prawa prywatnego. Podmioty działające

w gospodarce wolnorynkowej – pomioty prywatne m.in:

- działają w celu osiągnięcia zysku, a w konsekwencji w celu zwiększenia wartości swojego przedsiębiorstwa / swoich udziałów – tj. nie podejmują działań, które byłyby ekonomicznie niezasadne (podmioty te nie subsydują jakiś podmiotów lub grup społecznych);
- działają na zasadach konkurencji rynkowej - tj. nie działają w zakresie przyznanych praw do monopolu / kartelu – nie wykorzystują pozycji dominującej;
- określają swoje warunki transakcyjne z kontrahentami na zasadach rynkowych – tj. warunki transakcyjne nie są ani zawyżone, ani zaniżone – podmioty mają równe prawa działając na jednym rynku;
- podejmują racjonalne decyzje pod względem ekonomicznym w zakresie ponoszenia wydatków: inwestycyjnych, operacyjnych czy

finansowych – ponoszone wydatki nie są podyktowane realizacją celów innych niż ekonomiczne.

Szereg regulacji prawnych zapewnia gwarancję wyżej wskazanych zasad m.in. przez przepisy regulujące zasady funkcjonowania⁵⁸ podmiotów gospodarczych (spółek prawa handlowego⁵⁹), zasady cywilnoprawne dotyczące sposobów kształtowania umów⁶⁰, zasady ochrony konkurencji i konsumentów⁶¹ – w zakresie przeciwdziałania wykorzystywania pozycji dominującej oraz naruszania zbiorowych interesów konsumentów, czy też regulacje karnoprawne penalizujące czyny niedozwolone w zakresie działania na szkodę spółek - nadużycia udzielonych uprawnień

⁵⁸ Ustawa z dnia z dnia 6 marca 2018 r. prawo przedsiębiorców z dnia 6 marca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 646); tekst jedn. tj. z dnia 9 lutego 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 236).

⁵⁹ Przepisy Kodeksu Spółek Handlowych w sposobu funkcjonowania spółek, m.in.

⁶⁰ Art. 353¹ KC i nast.

⁶¹ Art. 6 i nast. UOKiK.

lub niedopełnienie ciężącego obowiązku⁶², czy oszustwa⁶³.

4. Określenie zarysu odpowiedzialności w kontekście realizacji celów pozaekonomicznych (tj. funkcji fiskalnych lub poza fiskalnych) przez spółki prawa handlowego

Kanwą do rozpoczęcia dyskusji w zakresie analizy czy niektóre działania podejmowane przez osoby kierujące spółkami prawa handlowego (z udziałem Skarbu Państwa) w zakresie realizacji celów „poza ekonomicznych” - tj. z dużą dozą prawdopodobieństwa w zakresie realizacji przez te spółki celów należących do sfery prawa publicznego (m.in. celów politycznych) – niech będzie stanowisko wyrażone przez Michała Romanowskiego⁶⁴ dotyczące

⁶² Art. 296 KK.

⁶³ Art. 286 KK.

⁶⁴ <https://www.rp.pl/Opinie/301079970-Michal-Romanowski-Nabycie-Polska-Press-przez-Orlen-niewazne-z-mocy-prawa.html> 1/11

spółki PKN Orlen S.A. w zakresie przejęcia w ramach Polska Press kontroli nad 20 dziennikami regionalnymi i ponad 150 tygodnikami, a także portalami internetowymi⁶⁵. Michał Romanowski wyraził opinie jakoby spółka PKN Orlen powinna była uzyskać zgodę na transakcję od swoich akcjonariuszy – jako spółka prawa handlowego, której głównym zakresie działalności gospodarczej nie była działalność

w sektorze medialnym. W szczególności podkreślano, iż Skarb Państwa jako akcjonariusz nieposiadający pakietu większościowego akcji (tj. Skarb Państwa posiada tylko ok. 27% akcji spółki publicznej notowanej na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie – podczas, gdy ponad 50% akcji znajduje się w obrocie giełdowym u inwestorów z sektora prywatnego), nie powinien wpływać bezpośrednio lub pośrednio na działania podejmowane przez koncern paliwowo-energetyczny.

⁶⁵ <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/orlen-podejmiem-dzialania-wobec-prof-romanowskiego-za-artykul-o-przejeciu-polska-press/whr712d>

Zostały przedstawione postulaty jakoby zostały naruszone przepisy prawa handlowego w zakresie podjętych działań (naruszenie wymogów korporacyjnych), a także podnoszono kwestię niedopuszczalności przejmowania mediów prywatnych przez koncern kontrolowany przez rząd jako działania sprzeczne z art. 14⁶⁶ i 54⁶⁷ Konstytucji RP, (tj. naruszenie gwarancji dotyczących wolności słowa i pluralizmu mediów⁶⁸).

Pomijając aspekt polityczny toczącego się sporu, ważnym aspektem teoretyczno-prawnym jest ustalenie czy podmioty działające w sferze prawa

⁶⁶ Art. 14 [Zasada wolności prasy i innych środków przekazu] Konstytucji

Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność prasy i innych środków społecznego przekazu.

⁶⁷ Art. 54 [Wolność słowa; zakaz cenzury] Konstytucji

1. Każdemu zapewnia się wolność wyrażania swoich poglądów oraz pozyskiwania i rozpowszechniania informacji.

2. Cenzura prewencyjna środków społecznego przekazu oraz koncesjonowanie prasy są zakazane. Ustawa może wprowadzić obowiązek uprzedniego uzyskania koncesji na prowadzenie stacji radiowej lub telewizyjnej.

⁶⁸ <https://www.wirtualnemedial.pl/arttykul/orlen-kupno-polska-press-daniel-obajtek-pozew-prof-michal-romanowski-usuniety-arttykul-rzeczpospolita>

prywatnego (których akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa / jednostka samorządu terytorialnego) mogą lub powinny podejmować faktycznie, zlecone działania lub funkcje, które są immanentnie związane z podmiotami / jednostkami ze sfery prawa publicznego – niezależnie czy te działania uznajemy za słuszne i prawidłowe czy wręcz przeciwnie. Należy jednoznacznie wskazać, iż zdaniem autora - Państwo ma pełne prawo realizować przyjęte cele zarówno fiskalne jak i pozafiskalne, jednakże stosując do tego instrumenty przynależne sektorowi publicznemu, w szczególności z wykorzystaniem systemu podatkowego a nie poprzez podmioty działające w sektorze prywatnym.

Podmioty działające w sektorze prywatnym, w szczególności spółki prawa handlowego, nie podlegają pod wymogi dotyczące m.in. dyscypliny finansów publicznych oraz ścisłego ustalenia źródeł finansowania działalności, a powinny stosować przepisy prawa handlowego i zasady regulujące prowadzenie działalności gospodarczej (tj. zasad

rynkowych, zachowania konkurencji, przeciwdziałania monopolom, nie wykorzystywania pozyska konkurencyjnej, i wiele innych). Wąskie grono osób pełniących funkcję zarządcze w spółkach o strategicznym wpływie na gospodarkę, nie powinno podejmować samodzielnie działań w celu realizacji zadań, które można by przypisać do funkcji systemu podatkowego – niezależnie jak oceniamy te działania z punktu widzenia słuszności lub celowości. Funkcja kontrolna parlamentu w zakresie szeroko rozumianego systemu podatkowego oraz funkcja ustawodawcza parlamentu w zakresie kreacji przepisów podatkowych, które to przepisy realizują cele fiskalne i poza fiskalne - jest jedną z gwarancji w demokratycznym państwie prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej⁶⁹.

⁶⁹ Art. 2 [Zasada demokratycznego państwa prawa; zasada sprawiedliwości społecznej] Konstytucji
Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Należy podkreślić, iż zlecenie pod względem faktycznym działań do wykonania przez spółki z udziałem Skarbu Państwa (np. działań w zakresie realizacji celów fiskalnych lub pozafiskalnych) niezgodnych z regulacjami dotyczącymi spółek prawa handlowego, może mieć konsekwencje zarówno po stronie osób reprezentujących Skarb Państwa, jak również osób reprezentujących owe spółki. Pierwszy zakres odpowiedzialności dotyczyłby potencjalnie Prezesa Rady Ministrów oraz członków Rady Ministrów za naruszenie Konstytucji lub ustaw, w związku z zajmowanym stanowiskiem lub w zakresie swojego urzędowania – tj. odpowiedzialność przed Trybunałem Stanu.

Jako drugi potencjalny zakres odpowiedzialności dotyczyłby funkcjonariuszy publicznych / urzędników, w zakresie których kompetencji i obowiązków był nadzór na spółkami, w których akcje lub udziały posiada Skarb Państwa w kontekście m.in. przekroczenia uprawnień lub

niedopełnienia obowiązków – art. 231 KK⁷⁰ czy też naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷¹.

Trzeci zakres potencjalnej odpowiedzialności dotyczyłby osób pełniących obowiązki członków zarządu oraz rady nadzorczej za działania lub zaniechania dotyczące funkcjonowania spółek. Wskazany zakres odpowiedzialności należałoby podzielić na odpowiedzialność cywilnoprawną osób w kontekście m.in. odpowiedzialności odszkodowawczej za działalności na szkodę⁷² spółki oraz akcjonariuszy / udziałowców prywatnych⁷³. Drugim zakresem odpowiedzialności byłaby

⁷⁰ Art. 231 [Nadużycie funkcji] KK

§ 1. Funkcjonariusz publiczny, który, przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

(...)

⁷¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/Katalog-naruszen-dyscypliny-finansow-publicznych>

⁷² W tym zakresie pomijam aspekt wydawania wiążących poleceń przez akcjonariusza – Skarb Państwa na tle prawa holdingowego uregulowanego w KSH – tj. Dział IV. Grupa Spółek – art. 21¹ i nast.

⁷³ Odpowiedzialność cywilnoprawna członków zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej oraz likwidatora w spółkach kapitałowych na podstawie KSH, w szczególności art. 293-294 oraz art. 483 i art. 485 KSH.

potencjalna odpowiedzialność o charakterze karnoprawnym m.in. w zakresie czynów zabronionych uregulowanych w przepisach Kodeksu Karnego - art. 296 KK [Nadużycie zaufania] czy art. 286 KK [Oszustwo].

Na marginesie należy wskazać, iż w świetle obowiązujących przepisów UOKiK oraz szeroko rozumianego prawa antymonopolowego, odpowiedzialność za naruszenie zakazu praktyk ograniczających konkurencję oraz zakazu praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów ponoszą tylko przedsiębiorcy (zgodnie z definicją⁷⁴ tego terminu w UOKiK). Na chwilę obecną - co do zasady – brak jest regulacji⁷⁵, które wprowadzałyby odpowiedzialność administracyjnoprawną bądź karnoprawną osób fizycznych w sytuacji, gdy

⁷⁴ Definicji „przedsiębiorcy” - art. 4 pkt 1) UOKiK.

G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009.

⁷⁵ S. Syp, *O odpowiedzialności osób fizycznych w polskim prawie konkurencji – de lege lata i de lege ferenda*, Wokół nowelizacji ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów oraz wytycznych do niej, www.ikar.wz.uw.edu.pl internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny 2012, nr 4(1), s. 7.

zarządzany przez te osoby przedsiębiorca dopuścił się naruszenia materialnych czy proceduralnych przepisów prawa konkurencji⁷⁶.

5. Podsumowanie

Zakres funkcji podatków oraz całego systemu podatkowego nie został precyzyjnie zdefiniowany przez Ustawodawcę. Jednakże bezsprzecznym jest uznanie, iż zarówno cele / funkcje fiskalne oraz poza fiskalne są realizowane przez system podatkowy – a spoglądając szerzej – na finanse publiczne. Zapewnienie wpływów budżetowych w zakresie wypełnienia funkcji redystrybucyjnej jest fundamentem systemu prawa podatkowego. Z drugiej strony, całokształt norm prawa podatkowego wypełnia również wiele różnych innych funkcji m.in. stymulacyjnej, rozwojowej, ochronnej, społecznej czy politycznej. Jednakże, wskazane funkcje są

⁷⁶ Jedyny wyjątek w tym względzie stanowi odpowiedzialność karna za zмовę przetargową w przetargu publicznym, która jest przestępstwem zgodnie z art. 305 KK.

realizowane przez ogół norm prawa, w szczególności prawa publicznego – prawa podatkowego, za pośrednictwem podmiotów i jednostek finansów publicznych. Gwarancje konstytucyjne w zakresie sposobu i trybu kształtowania przepisów prawa podatkowego zapewniają bezpieczeństwo obywateli / podatników co do obowiązków publicznoprawnych. Wyłączność ustawowa kształtowania podatków oraz innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków daje fundament gwarancyjny odnośnie przeciwdziałania – poza kontrolą parlamentu – autorytarnemu nakładaniu powszechnych obowiązków finansowych na obywateli (pomioty ze sfery prawa prywatnego).

Powstała jednak wątpliwość, czy określone funkcje fiskalne i poza fiskalne mogą być powierzone przez Państwo na rzecz podmiotów ze sfery prawa prywatnego – m.in. spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa. Powierzenie takich funkcji pod względem faktycznym odbywałoby się

poza kontrolą parlamentarną oraz z pominięciem wymogów i regulacji dotyczących podmiotów i jednostek finansów publicznych. Dodatkowo, przejęcie i w konsekwencji realizacja funkcji pozafiskalnych (np. stymulacyjnych czy politycznych) przez spółki prawa handlowego odbywałaby się z naruszeniem przepisów regulujących działalność gospodarczą oraz norm regulujących sposób funkcjonowania spółek prawa handlowego. Takie działania – niezależnie od ich oceny pod względem celowości i racjonalności w zakresie np. stosowania warunków nierynkowych transakcji, subsydiowania lub pogarszania warunków dla określonych grup podmiotów czy też w ogóle podejmowanie określonych działań w przestrzeni gospodarczej z pominięciem zasad ekonomii - mogłoby być uznane za niedozwoloną ingerencję Państwa w stosunki gospodarcze. Pod względem praktycznym, sposób kształtowania stosunków cywilnoprawnych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które faktycznie realizują monopole Państwowe, może wpłynąć na nałożenie

powszechnych, dodatkowych, nieuzasadnionych ekonomicznie, obciążeń finansowych na obywateli i podmioty prywatne. W przypadku, gdyby ukształtowała się taka praktyka tj. delegowanie zadań publicznych – fiskalnych i pozafiskalnych - na rzecz podmiotów prywatnych mogłaby powstać pokusa „ręcznego sterowania gospodarką” oraz wpływania na gospodarkę z pominięciem procedur ustawowych i kontroli parlamentarnej. Niezależnie od oceny jednostkowych działań w zakresie poszczególnych podmiotów operujących w sektorach strategicznych gospodarki, na które to podmioty ma wpływ faktyczny i prawny Skarb Państwa – sam fakt powierzenia zadań przynależnych do jednostek sektora finansów publicznych – zdaniem autora – należy uznać za nadużycie. Wskazanym nadużyciom należy jednoznacznie przeciwdziałać.

Bibliografia

1 Chechliński J., Z zagadnień teorii podatku, Warszawa 1964.

- 2 Chojna Duch E., Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Warszawa: Wydawnictwo LN Stare, 2007.
- 3 Cieslakowski M., Kańduła S., Kijek I., Polski system podatkowy, Materiały do ćwiczeń i wykładów, Wyd. 3 zm., Wyd. AE w Poznaniu, Poznań 2007.
- 4 Denek E., Sobiech J., Wolniak J., Finanse publiczne. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2001.
- 5 Dolata S., uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego, Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.
- 6 Felis P., Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym, Złota Księga dla Profesora Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych, 2017.
- 7 G. Materna, Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji, Warszawa 2009.
- 8 Gajl N., Teorie podatkowe w świecie, PWN, Warszawa 1992.
- 9 Gaudemet M., Molinier J., Finanse publiczne. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2000.
- 10 Głuchowski J., Funkcje podatków w gospodarce rynkowej, op. cit.
- 11 Głuchowski J., Patyk J., Zarys polskiego prawa podatkowego. Warszawa: Wydawnictwo LexisNexis, 2009.

- 12 Gomulowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis, wyd. 3, Warszawa 2006.
- 13 Gomulowicz A., Mączyński D., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2022.
- 14 Grądalski F., System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- 15 Ickiewicz J., Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw, PWE, Warszawa 2009.
- 16 Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., Leksykon podatkowy, PWE, Warszawa, 1998.
- 17 Kuzińska H., Rola podatków pośrednich w Polsce, Wyd. WSPiZ, Warszawa 2002.
- 18 Litwińczuk H., Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych, Wyd. KiK, Warszawa 1996.
- 19 Łączkowski W., Granice opodatkowania, "Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica" 1992, nr 54.
- 20 Małecka-Ziemińska E., Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2012.
- 21 Musgrave R.A., Musgrave P.B., Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill, New York 1989.
- 22 Ofiarski, Z. Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, 2010.
- 23 Osajda K. (red. serii), Dybiński J. (red. tomu), Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE. Komentarz, Warszawa 2023.
- 24 Paluch-Dybek A., Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski, Uniwersytet Szczeciński, Współczesne Problemy Ekonomiczne nr 2/2018 (18).
- 25 Sadowska B., Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania, 2011. w: M. Stefański, H. Stępień (red.), Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia, s. 79–82, Włocławek: Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna.
- 26 Samuelson P.A., Nordhaus W.D., Ekonomia, t. 1, PWN, Warszawa 2000.
- 27 Sokołowski J., Zarządzanie przez podatki. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1995 r.
- 28 Syp S., O odpowiedzialności osób fizycznych w polskim prawie konkurencji – de lege lata i de lege ferenda, Wokół nowelizacji ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów oraz wytycznych do niej, www.ikar.wz.uw.edu.pl internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny 2012, nr 4(1).

- 29 Tanzi V., Gospodarcza rola państwa w XXI wieku, „Materiały i Studia NBP” z. 204, 2006.
- 30 Weralski N., Funkcje podatków a instrumenty podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, red. M. Weralski., Warszawa 1985.
- 31 Wiciak S., Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna, Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Nr. 14, 2012 r.
- 32 Ziółkowska W., Finanse publiczne, teoria i zastosowanie, Wydawnictwo WSB w Poznaniu, Poznań 2000.

Wykaz stron internetowych oraz artykułów w mediach internetowych

- 1 <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-paliwa-ceny-orlen-uokik-odpowiedz>
- 2 <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/ure-w-mediach-1/10515,Czy-na-rynku-energii-dochodzi-do-manipulacji-cenami.html>
- 3 <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2022/06/Rynek-energii.pdf>
- 4 <https://wei.org.pl/2022/aktualnosci/admin/mozliwie-ze-w-polsce-dochodzi-manipulacji-cenami-energii-ure-powinno-sie-tym-zajac-rekomendacje-wei/>
- 5 <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=CN2JB3>

- 6 Odpowiedź na interpelację poselską z dnia 6 lutego 2023 (nr K9INT38285 Pani Moniki Rosy, Poseł na Sejm RP, z dnia 13 stycznia 2023 r. w sprawie cen paliw), udzielona z upoważnienia Ministra Aktywów Państwowych przez Macieja Małeckiego Sekretarza Stanu, BM.I.053.33.2023, IK: 796158;
- 7 https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCN_TJRS/%24FILE/i38285-o1.pdf
- 8 <https://www.rp.pl/Opinie/301079970-Michal-Romanowski-Nabycie-Polska-Press-przez-Orlen-niewazne-z-mocy-prawa.html/1/11>
- 9 <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/orlen-podejmie-dzialania-wobec-prof-romanowskiego-za-artykul-o-przejeciu-polska-press/whr712d>
- 10 <https://www.wirtualnemedi.pl/artykul/orlen-kupno-polska-press-daniel-obajtek-pozew-prof-michal-romanowski-usuniety-artykul-rzeczpospolita>
- 11 <https://www.gov.pl/web/finanse/Katalog-naruszen-dyscypliny-finansow-publicznych>

Streszczenie

Zakres funkcji podatków oraz całego systemu podatkowego nie został precyzyjnie zdefiniowany przez Ustawodawcę. Zarówno cele / funkcje fiskalne oraz poza fiskalne są realizowane przez system

podatkowy. Zapewnienie wpływów budżetowych w zakresie wypełnienia funkcji redystrybucyjnej jest fundamentem systemu prawa podatkowego. Z drugiej strony, całokształt norm prawa podatkowego wypełnia również wiele różnych innych funkcji m.in. stymulacyjnej, rozwojowej, ochronnej, społecznej czy politycznej. Jednakże, wskazane funkcje są realizowane przez ogół norm prawa, w szczególności prawa publicznego – prawa podatkowego, za pośrednictwem podmiotów i jednostek finansów publicznych. Gwarancje konstytucyjne w zakresie sposobu i trybu kształtowania przepisów prawa podatkowego zapewniają bezpieczeństwo obywateli / podatników co do obowiązków publicznoprawnych. Wyłącznie ustawowa kształtowania podatków oraz innych danin publicznych daje fundament gwarancyjny odnośnie przeciwdziałania autorytarnemu nakładaniu „powszechnych obowiązków finansowych” na obywateli (pomioty ze sfery prawa prywatnego).

Kwestią podlegającą analizie jest ustalenie czy funkcje fiskalne i poza fiskalne mogą być powierzone

przez Państwo na rzecz podmiotów ze sfery prawa prywatnego – m.in. spółek prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa. Powierzenie takich funkcji pod względem faktycznym odbywałoby się poza kontrolą parlamentarną oraz z pominięciem wymogów i regulacji dotyczących podmiotów i jednostek finansów publicznych. Dodatkowo, przejęcie i w konsekwencji realizacja funkcji pozafiskalnych (np. stymulacyjnych czy politycznych) przez spółki prawa handlowego odbywałaby się z naruszeniem przepisów regulujących działalność gospodarczą oraz norm regulujących sposób funkcjonowania spółek prawa handlowego.

Pod względem praktycznym, sposób kształtowania stosunków cywilnoprawnych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które faktycznie realizują monopole Państwowe, może wpłynąć na nałożenie powszechnych, dodatkowych, nieuzasadnionych ekonomicznie, obciążeń finansowych na obywateli i podmioty prywatne.

Abstract

The scope of the functions of taxes and the entire tax system has not been precisely defined by the Legislator. Both fiscal and non-fiscal goals/functions are implemented by the tax system. Ensuring budget revenues to fulfill the redistributive function is the foundation of the tax law system. On the other hand, all tax law norms also fulfill many other functions, including: stimulation, development, protection, social or political. However, the indicated functions are implemented by general legal norms, in particular public law - tax law, through public finance entities and units. Constitutional guarantees regarding the manner and procedure of shaping tax law provisions ensure the security of citizens/taxpayers with regard to public law obligations. The statutory exclusivity in shaping taxes and other public levies provides a guarantee for counteracting the authoritarian imposition of "universal financial obligations" on citizens (entities from the sphere of private law).

The issue to be analyzed is to determine whether fiscal and non-fiscal functions can be entrusted by the State to entities from the sphere of private law - including: commercial law companies with State Treasury participation. The actual entrustment of such functions would take place outside parliamentary control and without regard to the requirements and regulations applicable to public finance entities and units. Additionally, the takeover and, consequently, the implementation of non-fiscal functions (e.g. stimulating or political) by commercial law companies would be in violation of the provisions regulating business activity and the standards regulating the functioning of commercial law companies.

In practical terms, the way civil law relations are shaped by companies with State Treasury participation, which actually implement State monopolies, may result in the imposition of general, additional, economically unjustified financial burdens on citizens and private entities.

Słowa kluczowe

Funkcje podatków, cele podatków, funkcje i cele systemu podatkowego, cele fiskalne, cele poza fiskalne, zadania podmiotów sektora finansów publicznych, spółki z udziałem Skarbu Państwa, spółki działające w sektorach strategicznych gospodarki, powierzenie funkcji publicznych podmiotom prywatnym, realizacja zadań publicznych przez spółki prawa handlowego.

Key words

Tax functions, tax purposes, functions and goals of the tax system, fiscal goals, non-fiscal goals, tasks of public finance sector entities, companies with State Treasury participation, companies operating in strategic sectors of the economy, entrusting public functions to private entities, implementation of public tasks by law companies commercial.

Miłosz Dyrka

Abstrakt wystąpienia

W polskim systemie prawnym nie występuje organ władny do dokonania powszechnie wiążącej, całościowej wykładni legalnej dowolnego przepisu, jak również nie obowiązuje akt prawny wprowadzający do tego systemu wiążące metazasady wykładni przepisów prawa. Konfrontacja tych spostrzeżeń z wynikającą z badań niską świadomością podatkową Polaków oraz faktem, że większość wpływów podatkowych jest wynikiem dokonanych przez bierne podmioty prawa podatkowego deklaracji, a nie czynności podjętych przez organy podatkowe prowadzi do wniosku, że szczególnie doniosłą rolę w procesie poboru podatków oraz innych danin publicznych odgrywa „prywatna” interpretacja przepisów jaką przyjmują podmioty dokonujące samoobliczenia. Ta „prywatna” interpretacja, w praktyce nieustannego rozwoju prawa

podatkowego, może jednak zginąć w gąszczu innych interpretacji, dokonywanych w toku wielu różnych procedur, których regulacje zostały rozsiane po wielu obowiązujących aktach prawnych.

Celem referatu jest zaprezentowanie systematyki różnych, wiążących inne podmioty, wykładni prawa podatkowego ze względu na podmioty ich dokonujące oraz opis zależności występujących między tymi wykładniami, a także podjęcie w tym kontekście rozważań na temat postulowanej powszechnie pewności prawa oraz ochrony dokonanej w dobrej wierze interpretacji przepisów prawa.

Mgr Patrycja Fatyga-Wiśniewska
Katedra Finansów Publicznych
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny
Uniwersytet Łódzki

**Ewolucja definicji płynu do papierosów
elektronicznych
oraz wpływ interesariuszy na jej kształt**

Ustawą z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁷⁷ doszło do rozszerzenia zbioru wyrobów akcyzowych o płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Jako przyczynę objęcia wyrobów nowatorskich oraz płynów do papierosów elektronicznych podatkiem akcyzowym uznano ich substytucyjność względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, a w konsekwencji doprowadzenie do tego, że *ciężary związane z płaceniem podatku*

⁷⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 137

akcyzowego będą ponosili nie tylko przedsiębiorcy działający w branży tradycyjnych wyrobów tytoniowych, ale także podmioty z branży ww. wyrobów substytucyjnych⁷⁸. Dodatkową okolicznością przemawiającą za opodatkowaniem tych wyrobów był fakt, że mimo braku opodatkowania na poziomie unijnym część państw członkowskich zdecydowała się na objęcie tych produktów dodatkowym podatkiem.

W prace nad opodatkowaniem podatkiem akcyzowym płynów do papierosów elektronicznych od samego początku bardzo mocno angażowali się przedsiębiorcy z tego sektora, wskazując, że objęcie ich podatkiem akcyzowym będzie miało negatywny wpływ na rentowność ich działalności i możliwości konkurencji z międzynarodowymi przedsiębiorstwami⁷⁹. Już na etapie procesu legislacyjnego aktywnie proponowali oni swojej

⁷⁸ Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440526/12440527/dokument312535.pdf>, dostęp: 14 maja 2024 r.

⁷⁹ <http://stopp.pl/913-2/>, dostęp: 14 maja 2024 r.

uwagi odnośnie kształtującej się definicji płynu do papierosów elektronicznych. Projekt z 14 czerwca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym zakładał, że: *płyn do papierosów elektronicznych to roztwór wykorzystywany w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę*. W następstwie uwzględnienia zgłaszanych przez przedsiębiorców uwag, definicja ta uległa zmianie i ostatecznie za płyn do papierosów uznano *roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę*.

W związku z oparciem definicji płynu do papierosów elektronicznych na przeznaczaniu pojawiły się kontrowersje związane z traktowaniem akcyzowym glikolu oraz gliceryny oraz definiowania bazy. W ramach interpretacji, przedsiębiorcy zamierzali ustalić status akcyzowy glikolu i gliceryny wskazując w stanie faktycznym sposób wykorzystania nie do

papierosów elektronicznych, który już determinował zakres opodatkowania (m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2021 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.26.2021.1.MW, z 9 kwietnia 2021 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.27.2021.1.MW; z 14 stycznia 2021 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.193.2020.2.MK; z 11 grudnia 2020 r. 0111-KDIB3-3.4013.197.2020.2.JS).

Oprócz interpretacji, które miały wyeliminować konieczność opodatkowania podatkiem akcyzowym części produktów, pojawiły się również interpretacje, które skupiały się na konstrukcji samej definicji, przy jednoznacznym potwierdzeniu przeznaczenia akcyzowego (m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 listopada 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.232.2021.1.JS; z 19 listopada 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.215.2021.1.JS; 19 listopada 2021 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4013.229.2021.1.JS).

Kontrowersje związane z opodatkowaniem akcyzą płynu do papierosów elektronicznych stały się jednym z kluczowych zagadnień, któremu poświęcone były spotkania organizowane w ramach Forum Akcyzowego⁸⁰. Jednym z podstawowych postulatów w ramach Forum był postulat zmiany definicji płynów do papierosów elektronicznych. Postulat ten został ostatecznie zrealizowany, co prawda w innej niż podnoszona na forum formie.

W ramach artykułu *Ewolucja definicji płynu do papierosów elektronicznych oraz wpływ interesariuszy na jej kształt* przedstawione zostaną reakcje interesariuszy na opodatkowanie podatkiem akcyzowym płynów do papierosów elektronicznych w tym poprzez analizę pojawiających się interpretacji indywidualnych, reakcje Szefa KAS na interpretacje oraz orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie. W zakresie kształtowania się definicji płynu do papierosów elektronicznych zostaną przedstawione

⁸⁰ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 14 maja 2021 r. w sprawie Forum Akcyzowego.

i przeanalizowane argumenty przemawiające za jej zmianą.

W ramach artykułu wykorzystano metodę badawczą analityczną (orzecznictwo oraz interpretacje indywidualne) z uwzględnieniem analizy komparatystycznej.

Mgr Maciej Flis

Interpretacja, czy już legislacja?

Gdzie leży granica wykładni prawa podatkowego?

Tendencją powszechną we wszystkich współczesnych państwach jest wzrost skomplikowania systemów podatkowych. Jest to zjawisko naturalne wynikające ze zwiększającej się dynamiki otaczającego nas świata, a także większego skomplikowania relacji gospodarczych.

W Polsce to zjawisko jest jeszcze bardziej zdynamizowane. Intensywnie pojawiające się nowelizacje oraz duża objętość aktów prawnych powodują, że śledzenie zmian staje się coraz bardziej wymagające pracy, uwagi oraz cierpliwości. Sygnałem, że nie tylko w kwestii śledzenia zmian przepisów podatkowych, ale i z innych gałęzi prawa podmioty nie są w stanie sobie poradzić, jest pojawienie się na rynku takich usług jak alerty prawne świadczone przez podmioty zawodowo zajmujące się tym zawodowo.

Fundamentalnym problemem występującym w przypadku aktów prawnych regulujących opodatkowanie w Polsce jest ich skomplikowanie. Oprócz wielkości samych ustaw, narastającym i coraz poważniejszym problemem staje się forma zapisu. Długość jednostek tekstu prawnego oraz liczba odesłań powodują, że odczytanie literalnego brzmienia przepisu jest bardzo trudne dla osób nieposiadających wykształcenia prawniczego, a dla osób je posiadających jednak niemających doświadczenia stosowania konkretnych przepisów jest mocno czasochłonne.

Większość adresatów norm prawa podatkowego nigdy nie widziała przepisu. Swoje postępowanie opierają na uzyskanych informacjach od księgowych prowadzących ich rozliczenia, instrukcjach udzielanych na sali obsługi w urzędzie skarbowym lub znalezionych w Internecie na stronach poradnikowych. Księgowi zaś bazują w znacznej mierze na informacjach uzyskiwanych z różnego rodzaju wydawnictw podatkowych.

Sprowadza się to w istocie do niepokojącego wniosku, że większość stosowania prawa podatkowego przez podmioty do tego zobowiązane nie opiera się na jego treści, a na opisach tego co w nim jest. W istocie to z czego korzystają podmioty chcące wypełnić swoje obowiązki fiskalne sprowadza się niejako do skorzystania z pracy współczesnych „glosatorów” sporządzających zbiory wyjaśnień tego co jest w przepisach.

Z perspektywy powszechności problemu wykładnią mogącą najczęściej wchodzić faktycznie w rolę legislacji nie jest wykładnia dokonywana przez sądy czy nawet urzędników na co dzień mających egzekwować przestrzeganie prawa i obowiązki z niego wynikające, a wykładnia legalna przepisów dokonywana przez Ministra Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Instrumenty takie jak interpretacje ogólne, interpretacje indywidualne czy też objaśnienia podatkowe mają ogromne znaczenie praktyczne, jednak w realiach, w których większość podmiotów i tak nie odczytuje treści przepisów, nie dokonuje

wykładni prywatnej czy też opiera się na cudzych poglądach, wykładnia legalna zbliża się funkcjonalnie do tworzenia prawa.

Podmioty swoje zachowania opierają na tym co jest opisane w przykładach, rozpisane w Q&A czy też narysowane w schemacie. W praktyce więc oczekiwany wzorzec zachowania, który powinien wynikać z przepisu, realizowany jest na podstawie wypowiedzi podmiotu upoważnionego do dokonania wykładni legalnej.

Konieczne jest także wskazanie na moc ochronną zastosowania się do wzorca postępowania przedstawionego w aktach legalnej wykładni. Mając dostarczony wzorzec zachowania, zastosowanie do którego chroni przed konsekwencjami, mało który podmiot zdobędzie się na odwagę postąpienia w odmienny sposób. Trzeba wskazać na to, że w przypadku dokonania wykładni prywatnej i zastosowania przez podmiot do wynikającego z niego wzorca postępowania, jeżeli zrobi to błędnie, to nie jest chroniony i ponosi ryzyko prawne. Z praktycznego punktu widzenia łatwiej i bezpieczniej

jest zastosować się do wzorca ujętego interpretacji czy objaśnieniach.

Występowanie tego rodzaju zjawisk powoduje zatarcie granicy między tym co jest prawem, a tym co jest jego interpretacją. W związku z powyższym pierwszym krokiem, jaki powinien zostać podjęty, jest dokonanie niezbędnych reform prawa podatkowego, aby było one przede wszystkim łatwiejsze w lekturze.

Zofia Klimaszewska

V rok

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

Zarys aktualnych problemów wykładni prawa podatkowego

W polskim systemie prawnym definicje legalne są powszechnie stosowane, co – paradoksalnie – często prowadzi do problemów interpretacyjnych związanych z ich obecnością lub właśnie brakiem tych definicji.

W przypadku prawa podatkowego problem ten jest szczególnie widoczny, z racji zróżnicowania siatki pojęciowej na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych. Wyróżnić tutaj można kilka kierunków rozwoju tego zagadnienia, z czego dwie z nich zdają się odgrywać rolę dominującą.

Pierwszym z nich jest odwoływanie się do pojęć zdefiniowanych

w innych, poza podatkowych aktach prawnych. Jest to szczególnie widoczne w sytuacjach, gdy konieczne jest zastosowanie słownictwa specjalistycznego. Dobitym przykładem tego jest ustawa o podatku od towarów i usług, gdzie ustawodawca niektóre terminy definiuje na potrzeby ustawy. Z kolei w przypadku innych odsyła do odrębnych aktów prawnych lub też znaczenia, które chciał nadać danemu terminowi należy doszukiwać się w uzasadnieniu do ustawy lub często rozbudowanym orzecznictwie sądów administracyjnych i organów

Przykładem tego jest odwoływanie się na gruncie ustawy VAT do PKOB (Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych), które już w samej swojej treści wskazuje na to, że intencją ustawodawcy nie było korzystanie z niej w celu interpretacji norm prawa podatkowego, nawet pomocniczo⁸¹.

⁸¹ „Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych (PKOB) służy potrzebom statystyki działalności budowlanej, sporządzania sprawozdań budowlanych, spisów budowli i mieszkań, statystyki cen obiektów

Przeciwną do tego tendencją jest wpisywanie do ustaw podatkowych, nieprzystających do realiów gospodarczych definicji legalnych, zaczerpniętych z innych aktów o charakterze pozaprawnym, niejednokrotnie uzupełnianych o kryteria których ustawodawca nie jest w stanie racjonalnie wyjaśnić – przykład definicji robota przemysłowego w ustawie CIT i przy uldze na robotyzację, opartej o Normy zawarte w zbiorze Polskich Norm i Polskich Dokumentów Normalizacyjnych, ale rozszerzył ją o dodatkowe wymogi, bez uzasadnienia tej modyfikacji oraz przy pominięciu uwag zgłaszanych przez środowiska reprezentujące podatników⁸².

budowlanych oraz rachunków narodowych. Ponadto klasyfikacja służy do klasyfikowania obiektów budowlanych. Może być ona stosowana w trakcie zmiany zastosowania, renowacji, wyburzenia, modernizacji obiektu budowlanego”, Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.).

⁸² *Uwagi do projektu, Polska Izba Przemysłu chemicznego*, str. 7 <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805429/dokument519147.pdf>; *Uwagi do projektu Izby Gospodarczej Metali Nieżelaznych i Recyklingu*, str. 6 <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805429/dokument519158.pdf> oraz *Uwagi do projektu Polskiego Towarzystwa Gospodarczego*, str. 15

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że obie te tendencje wynikają z naturalnych ograniczeń wykładni językowej, która oparta jest na języku naturalnym, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Oznacza to oczywiście możliwość odwoływanie się do pojęć, których znaczenie nie budzi wątpliwości. Jednakże w sytuacjach wychodzenia poza te niebudzące wątpliwość znaczenia, jak przykłady wskazane powyżej, prymat wykładni językowej oraz służebnej wobec niej roli wykładni celowościowych i systemowych, może wiązać się z powstaniem istotnych problemów na gruncie prawa podatkowego. Najbardziej aktualne problemy z tym związane zostaną szerzej omówione w wystąpieniu.

<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805429/dokument518252.pdf> .

Hubert Mamiński

IV rok

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

**Zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla
grupy zerowej - problematyka, aksjologia,
wymogi formalne**

Darowizny w obrębie najbliższej rodziny stanowią powszechnie praktykowaną metodę wzajemnego wsparcia. W polskim systemie prawnym zgodnie z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn istnieje nieograniczone kwotowo zwolnienie z podatku darowizn otrzymanych przez podatnika od małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwa, ojczyrna i macochy. Jednym z najczęściej spotykanych przedmiotów darowizn są środki pieniężne przekazywane zarówno przy wykorzystaniu pieniądza gotówkowego, jak

i bezgotówkowego. Jednakże warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego jest dopełnienie przez nabywcę pewnych formalności. W przypadku darowizny środków pieniężnych konieczne jest m.in. udokumentowanie otrzymania środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek płatniczy lub inny niż płatniczy w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym. Jednakże z uwagi na przywiązanie znacznej części Polaków do gotówki, zwłaszcza wśród starszych pokoleń, pewna część darowizn jest przekazywana bez wykorzystania rachunków bankowych, wyłącznie poprzez przeniesienie posiadania znaków pieniężnych (banknotów).

Pojawiły się kontrowersje odnośnie tego, w jaki sposób należy spełnić ww. wymóg w przypadku darowizny przekazywanej w gotówce i czy jest to w ogóle możliwe. Wystąpienie ma na celu omówienie praktyki administracyjnej organów podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych ze

szczególnym uwzględnieniem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego III FPS 3/22.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego
ORCID 0000-0002-6449-9897

Czy współczesny chaos legislacyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?⁸³

1. Ewolucja przepisów materialnego prawa podatkowego, w tym zwłaszcza w ich zharmonizowanej części szczegółowej, w okresie ostatnich kilkunastu lat jest czymś wyjątkowym. Okres ten charakteryzuje:

- 1) obiektywnie nadmierną ilością wprowadzonych zmian, w dodatku bez proporcjonalnych do tej ilości okresów *vacatio legis*, a często bez jakichkolwiek okresów wyczekiwanych lub nawet

⁸³ W niniejszym artykule częściowo wykorzystano artykuły opublikowane w „Serwisie Doradztwa Podatkowego” będącego dodatkiem do „Biuletynu Instytutu Studiów Podatkowych”.

z mocą wsteczną (przekroczono tym samym granicę percepcji),

- 2) chaos koncepcyjny: przepisy nowelizujące zmieniane są jeszcze przed ich wejściem w życie, gdyż ich twórcy uznają je za błędne, mimo że poprzednio gorliwie przekonywali o zasadności tych zmian,
- 3) nieproporcjonalnie duża ilość przepisów przejściowych, epizodycznych i końcowych, które tworzą wielowarstwowość stanu prawnego (przepisy uchylane dalej obowiązują na podstawie przepisów międzyczasowych, a przepisy nowo wprowadzone nie mają zastosowania mimo że weszły w życie, zarówno jedne i drugie są czasowo derogowane przez przepisy epizodyczne, których zastosowanie jest ograniczone przez przepisy przejściowe dotyczące wyłącznie przepisów epizodycznych – to tylko skromna próbka istniejącego stanu rzeczy),
- 4) niechlujstwo legislacyjne: przepisy nowelizujące są pisane byle jak, bez znajomości nowelizowanych aktów normatywnych, przy czym

nie idzie tu o wiedzę profesjonalną (np. dostateczną znajomość danego podatku), lecz nawet o zapamiętanie pojęć użytych w nowelizowanych przepisach; zdarzają się nawet nowelizacje wprowadzające zmiany, które w innym miejscu tej samej ustawy zostały już wcześniej uregulowane.

Mamy do czynienia ze swoistym kataklizmem, którego skutków nikt nie umie odwrócić. W istotnej części zjawisko to jest tłumaczone koniecznością implementacji prawa unijnego, które cierpi na te same choroby, oraz „uszczelnienia podatków” harmonizowanych, bo tworzony od dwudziestu lat system okazał się wyjątkowo nieszczelny.

Logika i treść powyższego zjawiska jest na wskroś wyjątkowa, bo jest pośrednim przyznaniem się przynajmniej do nieudolności w procesie stanowienia prawa podatkowego. Można tu bowiem rozróżnić cztery etapy działań władzy publicznej (unijnej i krajowej):

- 1) najpierw gorliwie – tracąc na to niewyobrażalną ilość czasu i pieniędzy – tworzy się unijne przepisy

prawa podatkowego; projekty te podlegają długotrwałym uzgodnieniom i analizom,

- 2) po uchwaleniu tych przepisów, które przede wszystkim mają formę dyrektyw, następuje ich implementacja przez państwa członkowskie do swojego prawa podatkowego, a w proces legislacyjny, którego dotyczy owa implementacja, znów są ponoć zaangażowane najtęższe siły fachowe tychże państw,
- 3) po wprowadzeniu w życie przepisów krajowych okazuje się, że są wadliwe lub dziurawe a nawet wręcz zachęcają do ucieczki od opodatkowania i wyłudzenia nienależnych zwrotów podatków. W wyniku ich stosowania powstaje coś, co się nazywa „luką podatkową”, będącą jedną z najważniejszych osiągnięć historycznych tej organizacji,
- 4) ostatnim etapem jest podjęcie praw legislacyjnych na szczeblu unijnym, które mają na celu „uszczelnienie” tego prawa. I proces ten zaczyna się od nowa i powtarza się wielokrotnie.

Nietrudno zauważyć, że owo „uszczelnienie” jest naturalną konsekwencją wadliwości tejże harmonizacji; gdyby ów proces był prowadzony w sposób profesjonalny oraz w interesie publicznym, nie stworzono by aż tak wadliwego prawa w etapie pierwszym, a jeśli taka wpadka miałaby miejsce, to w drugim etapie (implementacji) podjęto by działania, które wyeliminowałyby owe wady lub po prostu zaniechano by implementowania wadliwych przepisów. Z reguły nikomu jednak nie zapala się przysłowiowe czerwone światło, a owe błędy są powtarzane od lat z godnym podziwu uporem.

Co się więc dzieje w tym procesie? Są to aż trzy hipotezy, które powinniśmy zweryfikować:

- pomysł harmonizacji podatków w państwach Unii Europejskiej jest z istoty niewykonalny i nie da się go przeprowadzić bez szkody dla jakości prawa podatkowego oraz efektywności fiskalnej harmonizowanych podatków: harmonizacja jest główną przyczyną destrukcji tych podatków, albo
- organy Unii Europejskiej nie są w stanie podołać temu zadaniu, które jest wykonalne ale (dla nich)

zbyt trudne: tak duża struktura decyzyjna, która działa na zasadzie konsensusu, nie jest w stanie uzgodnić niewadliwych przepisów, albo

- państwa członkowskie utraciły zdolność do oceny jakości prawa podatkowego i nie rozumieją swoich interesów fiskalnych bezmyślnie implementując wadliwe prawo.

Jest jeszcze inna hipoteza: zarówno prawo unijne jak i jego implementacja jest dokonywana w złej wierze, bo nikt tam faktycznie nie dba o interes fiskalny państw członkowskich. Podatki stały się swoistym biznesem, który robi się na naiwnych obywatelach a najlepszą metodą zarobku są „inwestycje legislacyjne”, czyli kształtowanie treści przepisów prawa sprzecznej z interesem publicznym. Dwadzieścia lat to dostatecznie dużo czasu, aby przyjrzeć się z bliska temu zjawisku. Czy ktoś np. mógł w dobrej wierze postulować upowszechnianie w podatku od wartości dodanej tzw. krajowego odwrotnego obciążenia jako metody uszczelnienia unijnych wad tego podatku? Przecież jest to klasyczny schemat podatkowy, który nie tylko faktycznie

likwiduje opodatkowanie, lecz również otwiera nową przestrzeń prawną dla oszustw podatkowych. Odkąd ekspertami unijnymi dla władz Unii Europejskiej w dziedzinie podatków stały się firmy zajmujące się od dawna ucieczką od opodatkowania a najważniejsze stanowiska w strukturach administracji podatkowej zajęli specjaliści od schematów podatkowych, nie można uwierzyć, że patologiczne przepisy prawa powstają tylko w wyniku niekompetencji⁸⁴. Co ważniejsze, wszystko, co zrobiono dla rzeczywistej poprawy efektywności fiskalnej harmonizowanego prawa podatkowego, musiałyby być odstępstwem od zasad unijnych – czego najlepszym przykładem jest obowiązkowa podzielona płatność w podatku od towarów i usług; blokowano jej wprowadzenie przez ponad cztery lata (lata 2014-2019).

2. Jest również ważniejsza strona tego zjawiska. Od pewnego czasu można zaobserwować w prawie podatkowym nieznane z przeszłości

⁸⁴ Można jednak zablokować implementację tych nonsensów już na etapie krajowym. Parę razy udało się to, ale były to raczej wyjątki.

zjawisko ignorowania lub wręcz odrzucenia przez obywateli części nakazów wynikających z przepisów prawa podatkowego. Tu potrzebne jest pewne przypomnienie: prawo podatkowe nie jest – wbrew powszechnym wyobrażeniom – prawem jurysdykcyjnym, którego istotą jest stosowanie norm prawnych przez organy władzy (wykonawczej i sądowniczej). Najważniejszą i najbardziej powszechną formą stosowania tego prawa jest zasada bezpośredniości: to przede wszystkim podmioty prawa podatkowego – podatnicy i płatnicy codziennie stosują bezpośrednio normy tego prawa. Aby je zastosować podmioty te muszą wprawdzie ustalić treść norm prawnych z reguły wywodząc je wprost z treści przepisów prawa, czyli stosując wykładnię formalno-dogmatyczną, mimo że często nawet nie uświadamiają sobie istoty tej czynności. Jest to tzw. prawo odczytane, bo ustalenie treści nakazów (rzadziej zakazów) lub uprawnień prawnopodatkowych następuje poprzez proste odczytanie treści przepisów, przy czym w przypadku podmiotów prawa podatkowego o charakterze profesjonalnym,

zwłaszcza jednostek organizacyjnych i osób prawnych, odczytanie to jest wsparte określonym zasobem wiedzy ogólnej na temat podatków. Owego odczytania dokonują bowiem pracownicy posiadający określoną świadomość podatkową, choć nie są to z reguły prawnicy, lecz ekonomiści a przede wszystkim księgowi⁸⁵.

A jak najczęściej odczytywane są normy prawa podatkowego przez podmioty obowiązane do ich bezpośredniego stosowania? Ustalenie językowej treści użytych przez prawodawcę słów towarzyszy próba odpowiedzi na pytanie „o co im chodzi?”, czyli jakie są rzeczywiste cele autorów tych przepisów. Gdy są to cele fiskalne lub publiczne, zwłaszcza w sferze przeciwdziałania oszustwom podatkowym, intencje autorów przepisów są wiarygodne, mimo że mogą budzić sprzeciw, gdy nakładane obowiązki są przy tej

⁸⁵ Można nawet postawić tezę, że profesjonalizm odczytania tego prawa przez księgowych jest z reguły uznawany za najbardziej wiarygodny, bo, po pierwsze, istotna część prawników (większość?) nie czuje się pewnie na tym polu (nie wszystkie uniwersytety kształcą prawników specjalizujących się w prawie podatkowym) i po drugie, do przeszłości należy już mit wiarygodności istotnej części „renomowanych” a zwłaszcza „międzynarodowych” podmiotów zajmujących się „sprzedażą” wiedzy podatkowej.

okazji zbyt uciążliwe. Niestety lektura przepisów rodzi również inne podejrzenia, które nie przynoszą chluby prawodawcy. Od dwudziestu lat przemożny wpływ na treść przepisów podatkowych mają interesariusze, a zwłaszcza biznes zajmujący się zawodowo unikaniem opodatkowania. Obowiązują więc przepisy podatkowe, które prawdopodobnie tworzono w złej wierze, bo wpływ tego rodzaju podmiotów na ich treść jest sprzeniewierzeniem się podstawowej roli prawa podatkowego, które wiarygodne jest tylko wtedy, gdy stanowione jest w interesie publicznym.

O tym zjawisku podatnicy dobrze wiedzą i nawet powstało żargonowe określenie jako „andersenizacja”. Jeżeli na dany przepis padnie podejrzenie o ową „andersenizację”, rodzi się na tyle istotny sprzeciw, którego skutkiem jest cichy bojkot jego treści w procesie określania treści norm prawnych. Nie tworzy on w sensie funkcjonalnym normy prawa odczytanego, które tym samym nie jest faktycznie stosowane. Postawa ta oczywiście nie jest jeszcze zbadana w sposób ilościowy, lecz wiele o niej

wiemy. Podatnicy obawiają się również korzystać z przywilejów, które tworzą „zandersenizowane” przepisy, bo wiedzą, że to „nie dla nich” i mogą spotkać się z działaniami retorsyjnymi. Zresztą podobne postawy pojawiają się w organach podatkowych, które również rozróżniają przepisy stanowione w dobrej i złej wierze, a ich stosunek do tych ostatnich jest negatywny.

Czy obowiązujący przepis prawa napisany przez lobbystę lub na jego zlecenie jest z istoty na tyle wadliwy, że obywatel może nie wywodzić zeń normy prawnej? Podobnie jak w przypadku przepisu po prostu absurdalnego, którego obowiązywanie przeczy racjonalności lub zdrowemu rozsądkowi? Odpowiedź na te pytania jest dziś jednym z najważniejszych dylematów systemu prawa podatkowego. Jego stanowienie zostało „sprywatyzowane”, czyli zawłaszczone przez jakieś jawne a częściej niejawne grupy, które konsekwentnie realizują jakiś swój „program legislacyjny” niezależnie od tego, kogo wybiorą obywatele w procedurach demokratycznych. Najlepszym tego przykładem są „faktury

ustrukturyzowane”: wprowadzono je w 2022 r., mimo że w programie rządzącej partii nie było ani słowa o poronionym pomysle, podobnie jak np. o tzw. Polskim Ładzie w podatkach. Rządy się zmieniały, ale obowiązuje ten sam program legislacyjny i nowa władza dalej forsuje przepisy na temat owych faktur, a zgodnie z oficjalnymi deklaracjami, narzucanie nam tego absurdu „jest nieuchronne”. Czy napisane w ten sposób przepisy faktycznie tworzą normy prawne, które wiążą obywateli? Przecież organy władzy publicznej, których wybieramy w procesie demokratycznym, legitymizują stanowione przepisy nie tylko w sensie formalnym, lecz również w sensie merytorycznym. Przepis prawa jest ustanowiony legalnie gdy jest wynikiem świadomej woli reprezentantów narodu a nie jakichś nieznanych sił, które napisały projekty tych przepisów nie w naszym interesie.

Wracając więc do istoty problemu: niewiarygodny prawodawca tworzy równie niewiarygodne przepisy, chyba że przy pomocy wykładni można zanegować fałszywą ich treść.

Normy prawa wywodzące się wprost z treści przepisów stanowiących w złej wierze są co najmniej prawem ułomnym lub wręcz nie tworzą faktyczne normy prawa, bo zamiary faktycznych twórców tych przepisów są sprzeniewierzeniem się misji prawodawcy podatkowego.

3. W jaki sposób zareagować na powyższe zjawiska? Odpowiedź jest i prosta i trudna: można by zacząć od „ustawy oczyszczającej”, która uchyliłaby wszystkie zbędne (czyli większość) wprowadzanych w tym czasie przepisów. Trzeba by jednak wprowadzać w tej ustawie setki przepisów przejściowych i epizodycznych, których zrozumienie nastęczałoby zbyt wiele trudności. Kto miałby napisać te przepisy? Bo przecież tu tkwi istota problemu: sprzątnięcie w śmietniku legislacyjnym może potrwać dużo dłużej. Ważniejsza jest zmiana zasad i trybu stanowienia przepisów podatkowych. Tę rolę trzeba powierzyć ludziom kompetentnym, którzy działają w interesie publicznym, czyli należy wyeliminować bez wyjątku wszystkich, którzy odpowiadają za katastrofalny stan

legislacyjny. Trzeba również maksymalnie ograniczyć wpływy interesariuszy, których destrukcyjna rola na tej niwie jest tak samo zła.

Można pójść wówczas już od dziś inną, prostszą drogą: można przygotować „małą” ustawę, która etapowo będzie uchylać wyłącznie absurdalne lub po prostu zbędne przepisy, wprowadzając jednocześnie postulowaną od kilkunastu lat możliwość opracowania przez podatników indywidualnych wewnętrznych regulaminów (instrukcji) podatkowych, które rozwiązywałyby trudne problemy interpretacyjne, jednocześnie ujednolicając ich stosowanie w czasie. Podatnik byłby zobowiązany do poinformowania właściwego organu podatkowego o przyjęciu oraz zmianie tych regulaminów oraz do przesłania ich treści. Dokumenty te mogłyby być przesłane również do Krajowej Informacji Skarbowej, której szef mógłby w określonym terminie negatywnie zaopiniować poszczególne postanowienia tego regulaminu w przypadku ich jednoznacznej sprzeczności z przepisami prawa (a nie np. z wyrokami sądowymi czy też interpretacjami

urzędowymi). Opinia w tej sprawie nie miałaby charakteru wiążącego, ale byłaby ważnym sygnałem dla podatników. Może więc prawo podatkowe powinni naprawić sami podatnicy, skoro władzy to jakoś nie wychodzi?

Pora na wnioski: ze struktur władzy publicznej trzeba usunąć wszystko to, co podważa wiarygodność polskiego prawa podatkowego. Wiem, że jestem naiwny, bo przecież „należymy (bez reszty) do Zachodu” i taką nam przypisano tu rolę. Ktoś ma pisać projekty tych przepisów, a klasa polityczna ma je grzecznie uchwalać, a my, obywatele musimy je posłusznie stosować. Otóż nie: obywatele uważają, że przepisy te nie rodzą norm prawnych i nie będą ich przestrzegać. Czy ktoś ich do tego będzie w stanie zmusić?

Od lat nie wiadomo, kto rządzi w naszym kraju prawem podatkowym. Przez kilkanaście lat do tej roli aspirowały sądy administracyjne, które – przy poparciu nawet niektórych naukowców – chciały „poprawić nieudolnego ustawodawcę”. Czym się to skończyło – wszyscy wiemy. Okazało się, że prawo

podatkowe w wersji sądowej jest często wręcz absurdalne, niesprawiedliwe a także nie mające wiele wspólnego z treścią przepisów tego prawa. Dla obywateli jest to zupełną katastrofą, bo skąd mają wiedzieć, jaki to pogląd prawny „polubi” aktualny skład sędziowski; a praworządny (i niepraworządny) obywatel nie posiadał dotychczas (i nie posiada) zdolności jasnowidza sądowego. Pod tym względem nie jesteśmy wyjątkiem: doścignionym wzorcem są tu organy Unii Europejskiej, a zwłaszcza TSUE, który wyspecjalizował się w ferowaniu nieprzewidywalnych wyroków, nie mających wiele wspólnego z treścią stanowionych przepisów prawa UE. Co jest „prawem unijnym”? Odpowiedź na to pytanie jest bardzo prosta: jest to pogląd na temat jego treści, który wypowiada aktualnie właściwy organ tej organizacji. Ostatnio dowiedzieliśmy się, że – mimo obowiązywania ściśle sformalizowanych obowiązków w dziedzinie wystawiania faktur - podatnicy wcale nie muszą ich wystawić, bo faktura jest również ... umową.

Od dwudziestu lat teoretycznie mamy - jako członek UE - nie tylko wpływ na kształt owej implikacji, lecz również treść przepisów unijnych. Wiemy, że przepisy te są napisane byle jak a często także wyjątkowo niemądrze stanowiąc zaproszenie lub wręcz instruktarz ucieczki od opodatkowania. Młynek legislacyjny kręci się tam na wysokich obrotach i co najmniej kilka razy w roku przynosi kolejne zmiany, za którymi nawet już nie sposób nadążyć. Zresztą po co? Ci, którzy śledzą te zmiany i działają w dobrej wierze są raczej zgodni co do tego, że unijne prawodawstwo podatkowe gdzieś się stacza. Nie będę mówił o jakości legislacyjnej tych przepisów, ta jest poniżej wszelkich standardów: idzie o treść merytoryczną. Przecież można by uregulować te problemy w sposób dużo lepszy tak aby:

- 1) po pierwsze nie zaśmiecać prawa regulacjami zbędnymi, które od razu wiadomo, że będą martwe; najlepszym przykładem tej twórczości był tzw. pakiet e-commerce,

- 2) po drugie usunąć wszystkie nonsensy, które zbędnie komplikują dokumentowanie, ewidencjonowanie i rozliczanie tego podatku,
- 3) po trzecie nie pielęgnować wszystkich najważniejszych unijnych patologii, a zwłaszcza możliwości legalnego lub quasilegalnego wyłudzenia zwrotów podatków przez podmioty, które ich nie zapłaciły.

Przykładów tego rodzaju „twórczości”, a zwłaszcza zaliczających się do trzeciej grupy przepisów jest dużo i ilość owych oszustw wcale nie maleje, mimo buńczucznej narracji na temat skuteczności zwalczania oszustw podatkowych. Dam tylko dwa aktualne przykłady. W dyrektywie 2006/112/WE upoważniono państwa członkowskie do wprowadzenia krajowego odwrotnego obciążenia w wielu grupach towarów, mimo że pod tym pomysłem kryje się w istocie stawka 0% i faktyczna likwidacja opodatkowania a owo rozwiązanie zaliczono później (zresztą zupełnie słusznie) do schematów podatkowych podlegających obowiązkowemu raportowaniu. Innym przykładem są

unijne i nieunijne procedury szczególne dotyczące wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, które dają podatnikom możliwość uzyskania zwrotów podatku naliczonego w państwie rozpoczęcia wysyłki, mimo że formalnie podatek należny z tytułu tych czynności jest w całości płacony - według stawek państwa konsumpcji - odrębnie do organu podatkowego. Podatnicy nawet nie chcą wierzyć, że tu wyłudzenie zwrotów jest aż tak proste: zwrot podatku naliczonego może być wielokrotnie większy niż podatek należny przy zastosowaniu stawki kraju, do którego jest wysyłany towar na rzecz nie tylko konsumentów, a również podatników nierozliczających WNT z tego tytułu⁸⁶. Odrębną opowieścią są przepisy unijne regulujące fakturowanie; można odnieść wrażenie, że celem ich wprowadzenia jest maksymalne wyeliminowanie możliwości udowodnienia fałszerstw tych dokumentów: wiadomo bowiem, że współczesne możliwości podrobienia tych dokumentów są już

⁸⁶ Notabene jest to temat tabu, o którym nie należy pisać, aby nie ujawnić istniejącej tu luki (podobnie było z krajowym odwrotnym obciążeniem).

prawie nieograniczone, a jeszcze w dodatku szykuje się kolejny pakiet dotyczący tych faktur.

Należy więc zadać pytanie: skoro jesteśmy członkiem Unii Europejskiej, to dlaczego nie podejmiemy prób eliminacji tych patologii już na etapie prac legislacyjnych? Dlaczego władze naszego kraju nie reaguje na te projekty i nie przeciwstawia się ich wprowadzeniu? Przecież przepisy te adresowane są do milionów podmiotów i powinno się im oszczędzić konieczności stosowania tych nonsensów. Jeżeli tego nie robimy, to czy tworzone przepisy zasługują na miano „przepisów prawa”? Czy zaniechanie legislacyjne jest deliktem władzy?

Bibliografia

1. Glumińska-Pawlic J., Moś S., *Podatek czy składka na ubezpieczenie zdrowotne* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2022;
2. Gryziak B., *Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia*

sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2023;

3. Gryziak B., *Koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2023;
4. Iwin-Garzyńska J., *Prawne i ekonomiczne spojrzenie na podatek przez doradcę podatkowego* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2022;
5. Michałowski W., *Pojęcie „przepisów podatkowych” na gruncie unijnych regulacji prawnych* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 6/2022;
6. Michałowski W., *Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2022;
7. Modzelewski W., *Istotą współczesnego prawa podatkowego jest chaos legislacyjny i*

- interpretacyjny*, [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 8/2023;
8. Modzelewski W., *Stawki jako element konstrukcji podatku – problemy sporne* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2023;
 9. Modzelewski W., *Ujemne elementy konstrukcji podatku – wybrane zagadnienia* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2024;
 10. Modzelewski W., *Kim jest najważniejszy poborca podatkowy w Polsce?* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2023;
 11. Modzelewski W., *Co zrobić z chaosem legislacyjnym w prawie podatkowym?* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2024;
 12. Modzelewski W., *Monografie Podatkowe „Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego” – problemy sporne rok 2022 wyd.II*

13. Werner A., Wierzbicki J., *Pojęcie „ekonomizacji” w polskim prawie podatkowym* [w:] „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2022;

Wojciech Nowicki

III rok

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

Współczesne prawo podatkowe jako istotny czynnik kreacyjny stosunków społecznych

Współczesny system podatkowy jest nieodzownym i znaczącym elementem egzystencji społecznej każdego obywatela, nawet jeśli konkretne regulacje dotyczą go w sposób pośredni i nieświadomy. Sfera codziennych stosunków faktycznych jest koherentnie związana ze współczesnymi regulacjami prawa podatkowego, przykładowo w wyniku wszechobecności podatku od towarów i usług, występującego przy zawieraniu rutynowych umów sprzedaży. Czasem daniny publiczne pobierane są w subtelniejszej dla przeciętnego obywatela formie, czego

egzemplifikacją jest chociażby podatek cukrowy, czy opłata recyklingowa. Ze względu na swoją powszechność, podatki mogą stanowić istotny element kreacyjny stosunków społecznych w danym państwie i być przez jego pryzmat definiowane bardziej jako twórczy regulator zachowań, niż świadczenie pieniężne na rzecz państwa. Do wyprowadzenia takiej hipotezy w szczególności upoważnia fakt wystąpienia zjawiska dobrania stawek i rodzajów opodatkowania w taki sposób, aby ich procentowy wpływ na dochód budżetu państwa był mniej znaczący niż tworzone przez nie normy behawioralne.

Taki cel zdaje się przyświecał projektodawcom ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów⁸⁷. Jak możemy przeczytać w uzasadnieniu do projektu proponowanych zmian legislacyjnych „zasadniczym celem projektu ustawy jest wykorzystanie polityki

⁸⁷ Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz. U. poz. 1492 z późn. zm.).

fiskalnej jako narzędzia służącego promocji prozdrowotnych wyborów konsumentów⁸⁸. W dalszej części opracowania wskazane są poważne wyzwania dla zdrowia publicznego, jakim są choroby typu cukrzyca i otyłość oraz skupienie się organów państwowych na dbaniu o promowanie prozdrowotnych wyborów żywieniowych i poprawę jakości diety obywateli. Na pierwszy plan wysunął się zatem według intencji ustawodawcy zamiar kreacji masowych zachowań społecznych, motywowanych ich dobrem i ogólnie ujętym zdrowiem publicznym. Odpowiednie zachowania mają wynikać z podwyższonej opłaty za szkodliwe dla zdrowia produkty spożywcze, która miałaby skutecznie zniechęcać konsumentów do ich nabywania lub przynajmniej ograniczyć ich ilość sprzedaży. W ustawie o zdrowiu publicznym⁸⁹ dodano bowiem art. 12a, który nałożył na wprowadzane na rynek

⁸⁸ Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów z dnia 6 lutego 2020 r., druk nr 210.

⁸⁹ Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1608 z późn. zm.).

krajowy napoje z dodatkiem cukrów i substancji słodzących odpowiednią opłatę. Element definicyjny podatku jako świadczenia pieniężnego na rzecz państwa zdaje się w tym przypadku schodzić na dalszy plan. Zdecydowanie ważniejszy przy wprowadzaniu podatku cukrowego stał się komponent kreacji masowych norm behawioralnych. Potwierdza to również zaprezentowany w dalszej części uzasadnienia projektu ustawy podział wpłat z tytułu wprowadzanej opłaty. Aż 96,5% otrzymywanych przez budżet państwa środków ma być przekazywane do Narodowego Funduszu Zdrowia na rzecz działań o charakterze edukacyjnym, profilaktycznym oraz świadczeń opieki zdrowotnej, związanych z niewłaściwymi wyborami żywieniowymi⁹⁰. Ponadto wysokość opłaty cukrowej nie stanowi samoistnie dla budżetu państwa znaczącego źródła dochodów. Z danych przekazanych przez Ministerstwo Finansów za rok 2023 wynika, że wpływy z niej wyniosły 1,49

⁹⁰ Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów z dnia 6 lutego 2020 r., druk nr 210, str. 29.

mld zł, co stanowi zaledwie 0,26% wszystkich wpływów⁹¹. Dodając do tego wstępne badania agencji Nielsen

o kilkuprocentowym spadku ilości sprzedanych napojów objętych nową opłatą⁹², teza o zdefiniowaniu podatku jako istotnego czynnika kreacyjnego dla zachowań społecznych, zdaje się potwierdzona.

Inną interesującą egzemplifikacją dbania o dobro publiczne poprzez wpływanie na zachowania masowe przy wykorzystaniu mechanizmów podatkowych było wprowadzenie opłaty recyklingowej. Została ona dodana do polskiego porządku prawnego na skutek wdrożenia przepisów dyrektywy unijnej o zmniejszeniu zużycia lekkich plastikowych toreb na zakupy⁹³. Zmieniona ustawa

⁹¹ Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w okresie styczeń - grudzień 2023 roku, Ministerstwo Finansów.

⁹² NielsenIQ, Sugar tax first effects, 30 marca 2021.

⁹³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/720 z dnia 29 kwietnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 94/62/WE w odniesieniu do zmniejszenia zużycia lekkich plastikowych toreb na zakupy (Dz. U. UE. L. z 2015 r. Nr 115, str. 11).

o gospodarce opakowaniami⁹⁴ w rozdziale 6a przewiduje pobranie przez przedsiębiorcę, prowadzącego jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, specjalnej opłaty od nabywającego torbę na zakupy z tworzywa sztucznego. Główną motywacją dla ustawodawcy do wprowadzenia tego rozwiązania było dbanie i troska o środowisko naturalne, zanieczyszczane przez nadmiarowe zużycie plastikowych opakowań. Od momentu wprowadzenia opłaty, konsument stracił możliwość nabycia za darmo lekkiej torby na zakupy, poza wyjątkami przewidzianymi w ustawie, głównie dotyczącymi względów higienicznych. Opłata recyklingowa ma z założenia skutecznie wpływać na zachowania konsumenta tak, aby potencjalnym poniesieniem kosztów, zniechęcić go do nabycia nieprzyjaznej dla środowiska torby. Według danych Ministerstwa Klimatu i Środowiska niemal natychmiast po wprowadzeniu opłaty drastycznie spadła ilość

⁸ Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1658 z późn. zm.).

wykorzystywanych przez obywateli toreb jednorazowych. Widać to chociażby na podstawie wysokości przychodów. Według szacunków Ministerstwa w roku 2022 z opłaty recyklingowej miało wpłynąć do budżetu państwa 691 mln zł, podczas gdy w rzeczywistości było to jedynie 174,5 mln zł⁹⁵. W tym przypadku cel efektywnego wpłynięcia na stosunki społeczne i tym samym ochronę środowiska został osiągnięty, nawet w większym stopniu niż zakładano. Warto na tym przykładzie również zauważyć, że sama konstrukcja próby wpływania na zachowania obywateli poprzez wprowadzanie nowych, specjalnych rozwiązań podatkowych jednocześnie przy swoim powodzeniu, zmniejsza same wpływy do budżetu państwa, czasem nawet znacząco, tak jak w przypadku rzeczonyj opłaty recyklingowej. Zatem u podstaw aksjologicznych wprowadzania do systemu podatkowego takich mechanizmów kształtujących zachowania społeczne

⁹⁵ Odpowiedź Sekretarza Stanu w Ministerstwie Klimatu i Środowiska na interpelację poselską z dnia 4 kwietnia 2023 r., znak: K9INT40317.

muszą leżeć raczej motywacje dbania o dobro wspólne, niżeli troski o stan finansów publicznych.

Różniącym się wielkością wpływów do budżetu państwa oraz znacznie dłuższą historią obowiązywania na tle omówionych wcześniej danin publicznych jest podatek akcyzowy od napojów alkoholowych. Obecnie jest on uregulowany w ustawie o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 roku⁹⁶. W roku 2022 dochody z jego tytułu wedle danych Ministerstwa Finansów wyniosły łącznie 14,63 mld zł⁹⁷. Jedną z głównych motywacji ustawodawcy, odnoszących się do sfery dobra wspólnego, a nie dbania o dobrostan finansów publicznych, przy wprowadzaniu podatku akcyzowego od wyrobów alkoholowych była troska o zapobieganie negatywnym skutkom społecznym i zdrowotnym nadmiernej konsumpcji produktów zawierających związek etanolu, których destrukcyjny

⁹⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1542 z późn. zm.).

⁹⁷ Omówienie sprawozdania za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 roku, Ministerstwo Finansów.

i szkodliwy wpływ na zdrowie potwierdzają liczne badania naukowe⁹⁸. Ponadto koszty walki z ewentualnymi uzależnieniami czy chorobami, w większości przypadków, ponosić będzie państwo. Naturalnym jest zatem koncept wpływania na ograniczenie spożywania alkoholu przez obywateli na różny sposób, także przez mechanizmy podatkowe. W połączeniu z podatkiem od towarów i usług, obciążenia fiskalne mogą stanowić nawet większą część ceny do zapłaty przez nabywcę napoju alkoholowego, niż sam teoretyczny koszt produktu. Badania nad zależnością wysokości podatku akcyzowego a ilością spożywanych napojów wysokoprocentowych sugerują istnienie korelacji. Przy niektórych rodzajach trunków im wyższa była wprowadzona stawka akcyzowa, tym bardziej spadało spożycie⁹⁹. Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku

⁹⁸ Daviet, R., Aydogan, G., Jagannathan, K. et al. Associations between alcohol consumption and gray and white matter volumes in the UK Biobank. *Nat Commun* 13, 1175 (2022).

⁹⁹ Wpływ podatku akcyzowego na konsumpcję alkoholi, Katarzyna Rola, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, *Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 451, 2016.

napojów alkoholowych wpływ na statystykę może mieć istnienie niezarejestrowanej szarej strefy, która w przypadku nadmiernych obciążeń podatkowych, będzie się powiększać. Niemniej również i w przypadku akcyzy od napojów alkoholowych, uprawnione jest definicyjne ujęcie prawa podatkowego jako istotnego czynnika, kreującego stosunki społeczne.

Jak zostało to wykazane na powyższych przykładach, współczesne prawo podatkowe rozbudowało swój definicyjny zakres znacząco ponad regulacje oparte wyłącznie na bezzwrotnym świadczeniu pieniędzy przez obywateli na rzecz państwa. Poszerzyło się ono o komponent związany z ochroną przed niepożądaną, nadmiernie szkodliwą konsumpcją określonych artykułów oraz dbaniem o środowisko naturalne. Na tej podstawie aksjologicznej do ustanawiania niektórych przymusowych świadczeń publicznoprawnych zaczęto tworzyć system opłat, które ze względów ekonomicznych mają odciągać obywateli od

podejmowania szkodliwych wyborów. W niektórych przypadkach pełna realizacja celu, dla którego została dana opłata ustanowiona, w znaczący sposób uszczupla szacowane wpływy do budżetu państwa, przez co korzyści fiskalne przy takich rozwiązaniach schodzą na dalszy plan. W takim ujęciu współczesne prawo podatkowe stało się istotnym czynnikiem kreacyjnym stosunków społecznych.

Dr Katarzyna Obląkowska

Niezależny ekspert

**Pozasankcyjne źródła efektywnego systemu
fiskalnego pod względem zgodności podatkowej:
podatkowe morale
i mentalność, sprawiedliwość podatkowa, zaufanie
do aparatu podatkowego i jego działalność**

W referacie przedstawione zostaną wyniki autorskiego projektu badawczego w zakresie uwarunkowań zgodności podatkowej. Zgodność podatkowa jest to przestrzeganie prawa podatkowego, spełnianie wymogów prawa podatkowego, to wywiązywanie się podatnika z wszelkich obowiązków (wymogów) podatkowych zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi w danym momencie. Przeprowadzone przez dr Katarzynę Obląkowską w latach 2022-2023 autorskie reprezentatywne dla dorosłego społeczeństwa polskiego badania,

w których łącznie udział wzięło 6019 respondentów, wykazały, że ludzie płacą podatki nie tylko ze względu na przymus (sankcje i ich egzekwowanie) (57%), ale także dobrowolnie (chęć współpracy) (22%). Głównymi pozasankcyjnymi źródłami zgodności podatkowej są morale podatkowe, brak doświadczenia nieumyślnego błędu podatkowego, postawa w zakresie zgodności podatkowej, religijność oraz mentalność podatkowa (postawa motywacyjna). Istotne są także przekonanie obywateli, że podatki są skonstruowane w sprawiedliwy sposób, wartość psychologiczna (perspektywa) oszustwa podatkowego, zaufanie do aparatu skarbowego i przekonanie o działaniu przez aparat skarbowy na rzecz dobra wspólnego. W referacie zaprezentowane zostaną wyniki autorskich badań i zidentyfikowane korelacje. Przybliżony zostanie autorski teoretyczny metamodel *Ekonomiczno-Społecznej Teorii Zgodności Podatkowej* na gruncie finansów behawioralnych i ekonomii behawioralnej oraz autorskie odkrycie w zakresie funkcji wartości oszustwa podatkowego jako rozwinięcie *Teorii*

perspektywy Daniela Kahnemana i Amosa Tversky'ego. Zaprezentowane zostaną także *Piramida responsywnej regulacji* Johna Braithwaite i Valerie Braithwaite oraz *Model śliskiego zbocza* Ericha Kirchlera uwzględniające dane rzeczywiste dotyczące społeczeństwa polskiego w okresie badawczym 2022/2023 i oczekiwania społeczne. Referat zakończy rekomendacje.

Dr Krzysztof Radzikowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Warszawskiego

Bezprawie podatkowe w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej

Konferencja jest doskonałą okazją do poruszenia zagadnień najbardziej podstawowych, zaś przez to najtrudniejszych i rodzących najwięcej kontrowersji. Jednym z takich dylematów jest dychotomia legalności i bezprawności (bezprawia). Najbardziej intuicyjnie pojmowane bezprawie to sprzeczność z prawem (zaprzeczenie legalności); jak jednak rozumieć bezprawność na gruncie prawa podatkowego, które co do zasady nie zawiera wprost wyrażonych nakazów i zakazów, ale określa skutki obrotu gospodarczego? Problem ten dotyczy nie tylko prawa podatkowego, ale także prawa karnego – wszędzie tam, gdzie kryminalizuje i penalizuje naruszenia prawa podatkowego.

Prawo karne pełni w systemie prawnym rolę subsydiarną: wkracza w obszar innych gałęzi prawa, gdy nie są w stanie zapewnić prawnej ochrony regulowanym przez siebie stosunkom społecznym i trzeba sięgnąć do ostrzejszych środków, jakimi dysponuje prawo karne (zasada *ultima ratio*). Ze względu na przedmiot ochrony przepisy karne można podzielić na kryminalizujące i penalizujące: 1) zło „jako takie” wyrządzone społeczeństwu i przez nie potępiane (tzw. *mala in se/mala per se*) oraz 2) zło wynikające z naruszenia zakazu normatywnego, które spotyka się z neutralnym odbiorem społecznym (tzw. *mala prohibita*). Subsydiarność prawa karnego względem innych gałęzi prawa rysuje się znacznie silniej w zakresie kryminalizacji *mala prohibita* niż *mala in se*. Prawidłowości te nie budzą wątpliwości w zakresie prawnokarnej ochrony rozliczenia podatku – zarówno gdy stosować tradycyjne prawo karne skarbowe, jak też powszechne prawo karne (jak dotąd dotyczy fałszerstwa faktury i wyłudzenia VAT).

Z powyższego wynika, że warunkiem uruchomienia normy prawa karnego jest uprzednie (w sensie logicznym) naruszenie normy prawa podatkowego. Regulacje prawa podatkowego są pierwotne i wyznaczają przedmiot ochrony prawnokarnej, zaś regulacje prawa karnego są wtórne i realizują tę ochronę.

Przestępstwem jest bezprawny, zawiniony i karygodny (społecznie szkodliwy) czyn, który stypizowano ustawowo i zagrożono karą kryminalną. Pojęcie struktury wewnętrznej przestępstwa pozwala analizować każdy warunek (warstwę) niezależnie od siebie – jeżeli choćby jeden z warunków nie został spełniony, nie popełniono przestępstwa. Każda z warstw struktury wewnętrznej przestępstwa budzi spory doktrynalne; nie inaczej jest z bezprawnością. Ścierają się dwa podejścia: monistyczne i pluralistyczne. Pierwsze zakłada jednolitą bezprawność w całym systemie prawnym – wynika ona z innych gałęzi prawa, zaś prawo karne opatruje je sankcją karalności (znamiona ustawowe czynu

zabronionego). Druga przyjmuje, że w każdej gałęzi prawa funkcjonuje odrębna bezprawność (bezprawność cywilna, bezprawność administracyjna itd.), więc także prawo karne na podstawie znamion ustawowych precyzuje bezprawność jako warunek bytu przestępstwa (bezprawność kryminalna). W zakresie *mala prohibita* funkcjonuje pojęcie bezprawności konstrukcyjnej: oparta o zakaz wynikający z macierzystej dla danego wycinka stosunków społecznych gałęzi prawa, lecz potwierdzona przepisem karnym (bezprawność kryminalna skonstruowana na podstawie bezprawności poza-karnej). Niezależnie, którą koncepcję przyjąć, w zakresie kryminalizacji i penalizacji stosunków prawnopodatkowych, źródłem bezprawności są regulacje prawa podatkowego, na pewno zaś nie zachodzi relacja odwrotna, zgodnie z którą karalność miałaby być wyznacznikiem bezprawności (odpada argumentacja: legalne na gruncie prawa podatkowego, bo niezabronione w sensie kryminalnym).

Dalsze rozważania, które przedstawię w toku Konferencji, dotyczą pojmowania bezprawności podatkowej. Postaram się odpowiedzieć na pytanie, czy bezprawność należy rozumieć tak samo w zakresie odpowiedzialności podatkowej, jak też w zakresie odpowiedzialności karnej za nieprawidłowe rozliczenie podatku, czy też zachodzi tutaj gradacja: bezprawność podatkowa jako podstawa odpowiedzialności karnej musi być silniejsza (węższa) niż niezgodne prawem rozliczenie podatku.

Mikołaj Sikorski

Student

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

**Stosunek umów o unikaniu podwójnego
opodatkowania
do krajowych przepisów podatkowych
oraz przepisów prywatnoprawnych**

Współczesne zasady opodatkowania dochodu pozostają pod podwójnym wpływem regulacji zarówno o charakterze międzynarodowym, jak i krajowym. Szczególnym problemem jest zdefiniowanie rodzaju zdarzenia prawnego i następcze wskazanie odpowiednich dla niego zasad opodatkowania. Przez niejednorodność definicji poszczególnych transakcji generujących przychód te same transakcje mogą być inaczej zdefiniowane na gruncie poszczególnych umów o unikaniu

podwójnego opodatkowania jak i polskiej ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.)¹⁰⁰., a w konsekwencji może dojść do powstania istotnych różnic w opodatkowaniu tych samych transakcji. Ponadto zasady międzynarodowego opodatkowania dochodu, wynikające z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jak i przepisów krajowych, mogą często odchodzić od założeń i ekonomicznej oraz prywatnoprawnej natury danego przychodu.

Różnice w definiowaniu kluczowych rodzajów dochodu są najwidoczniejsze w regulacji międzynarodowego opodatkowania należności licencyjnych. Zarówno poszczególne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i przepisy polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawierają wiele odstępstw od definicji należności licencyjnych zawartej w modelowej

¹⁰⁰ Zwana dalej „Ustawą o CIT”

Konwencji OECD z 2017 roku¹⁰¹. Często Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozszerzają opodatkowanie u źródła na opłaty przysługujące od korzystania z dóbr, które są ze swojej natury podobne do tych wskazanych w Konwencji Modelowej bądź mogły by być interpretowane jako ich desygnaty, np. opłaty za korzystanie z oprogramowania komputerowego jako rodzaj utworu literackiego.

W umowach pomiędzy poszczególnymi państwami widoczna jest praktyka rozszerzania katalogu opłat licencyjnych o tzw. *technical fees* bądź *management fees*. W praktyce traktatowej za ten rodzaj opłat uznaje się należności z tytułu wykonywania usług wymagających specjalistycznej wiedzy, mających charakter usług doradczych czy usług zarządczych. Rozwiązania takie są już widoczne na poziomie niektórych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także w treści porozumienia

¹⁰¹ Zwana dalej „Konwencją Modelową”

CARICOM.¹⁰² Włączenie do definicji należności licencyjnych tego typu świadczeń jest szczególnie o tyle, że w znacznym stopniu odbiegają one od natury dóbr, z których zyski tradycyjnie określa się jako należności licencyjne. Przede wszystkim, brak tu nie tylko istnienia cywilistycznych praw własności intelektualnej. Nie jest konieczne, by przy świadczeniu wskazanych usług usługodawca musiał wykazywać się jakąkolwiek twórczą działalnością, a świadczona przez niego usługa może mieć charakter zupełnie odtwórczy. Co do zasady, bez wprowadzenia wskazanych zapisów do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opłaty takie byłyby traktowane jako zyski z przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 7 Konwencji Modelowej i byłyby opodatkowane inaczej aniżeli przychody bierne. Jedynym kryterium rozróżniającym jest w tym przypadku wykorzystywanie przez usługodawcę

¹⁰² Holmes Kevin J., *International Tax Policy and Double Tax Treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam 2014, s. 282-284

specjalistycznej wiedzy, co może podlegać szerokiej i niepewnej ocenie.

Również polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych częściowo rozszerza opodatkowanie u źródła o należności, które można by zaliczyć jako *technical fees*. Art. 21 ust. 1 pkt 2a Ustawy o CIT przewiduje chociażby opodatkowanie takich opłat jak należności za świadczenie usług księgowych, doradczych czy usług zarządczych.

Tendencja do rozszerzania katalogu należności objętych opodatkowaniem u źródła podlega szczególnej krytyce. Należy w tym miejscu nawiązać do rozważań podjętych przez Joannę Zawiejską - Rataj. Wskazuje ona na problem opodatkowania u źródła tzw. usług niematerialnych.¹⁰³ W polskiej Ustawie o CIT ich katalog, podlegający

¹⁰³ J. Zawiejska-Rataj, *OPODATKOWANIE USŁUG NIEMATERIALNYCH U ŹRÓDŁA - DYLEMATY INTERPRETACYJNE*; 4. Katalog usług niematerialnych [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369266715/124?tocHit=1> (dostęp: 2024-05-16 21:57)

opodatkowaniu u źródła, został przedstawiony w art. 21 ust. 1 pkt 2a tejże ustawy. Zawiejska - Rataj wskazała, że już sama konstrukcja przepisu budzi kontrowersje, gdyż wskazany katalog ma charakter *de facto* otwarty ze względu na zawarcie na końcu zdania sformułowania „świadczeń o podobnym charakterze”.¹⁰⁴

Zawiejska - Rataj wskazuje na problem w postaci próby rozszerzenia opodatkowania u źródła o należności stanowiące wynagrodzenie za usługi niematerialne, mające co do zasady charakter dochodu aktywnego, wymagającego od usługodawcy większego zaangażowania aniżeli w przypadku przychodów biernych. Zazwyczaj opodatkowaniu u źródła podlegają przychody o charakterze biernym, gdzie beneficjent korzysta wyłącznie z dóbr drugiego podmiotu, który pozostaje bierny, tzn. wyłącznie udostępnia władane przez siebie dobro. Świadczenie usług niematerialnych mających charakter aktywny powinno być opodatkowane według zasady ogólnej

¹⁰⁴ Ibidem

tyczącej się zysków z przedsiębiorstwa, to znaczy powinny być opodatkowane w państwie źródła wyłącznie w przypadku istnienia stałego zakładu.¹⁰⁵ Zawiejska - Rataj wskazuje, że choć na poziomie międzynarodowym problem rozszerzania zakresu opodatkowania u źródła został zauważony, to polskie rozwiązania zupełnie abstrahują od rozwiązań przyjętych na poziomie międzynarodowym.¹⁰⁶

Najważniejszym przepisem ustanawiającym związek pomiędzy prawem krajowym a umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania jest przepis powszechny w tekstach poszczególnych umów, będący odpowiednikiem art. 3 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD, nakazujący każdemu niezdefiniowanemu w umowie wyrazowi nadawać takie znaczenie, jakie przyjmuje się zgodnie z prawem tego państwa

¹⁰⁵ J. Zawiejska-Rataj, OPODATKOWANIE USŁUG NIEMATERIALNYCH U ŹRÓDŁA - DYLEMATY INTERPRETACYJNE; 5. Właściwy sposób opodatkowania? [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369266715/124?tocHit=1> (dostęp: 2024-05-16 21:57)

¹⁰⁶ Ibidem

stosującego daną umowę. Co ważne, Drugie zdanie tego przepisu daje pierwszeństwo znaczeniu nadanemu przez ustawy podatkowe nad innymi regulacjami, np. prawa cywilnego.

Stosowanie tego przepisu wywołuje wiele kontrowersji w zakresie definiowania płatności podlegających opodatkowaniu u źródła. Zastosowanie tego przepisu może spowodować, że definicja zawarta w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania może zostać rozszerzona przez zastosowanie polskich przepisów. W praktyce działa się tak w przypadku zawarcia w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania definicji należności licencyjnych obejmującej opłaty za użytkowanie narzędzi przemysłowych, lecz bez uszczegółowienia, że za takowe uznaje się również pojazdy. W takim przypadku, organy skarbowe jak również orzecznictwo sądów administracyjnych za zasadne uznaje zastosowanie, zgodnie z art. 3 ust. 2 danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od

osób prawnych. Polska ustawa obejmuje podatkiem u źródła „użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu”¹⁰⁷. |Zgodnie z poglądem judykatury, nawet jeśli dana umowa nie doprecyzowuje, że za urządzenie przemysłowe należy uznać także środki transportu, należy stosować definicję urządzenia przemysłowego zawartego w polskiej ustawie podatkowej.¹⁰⁸

Zastosowanie wskazanego już przepisu art. 3 ust. 2 danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może także doprowadzić do zawężenia katalogu opłat podlegających podatkowi u źródła. Taką praktykę polskich organów podatkowych jak i sądów administracyjnych można zauważyć na gruncie opodatkowania należności licencyjnych z tytułu korzystania z praw do programu komputerowego. Problem ten ujawnia się w przypadku tych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których

¹⁰⁷ Por. Art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT

¹⁰⁸ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 20.04.2022 r., sygn. I SA/Gd 1671/21, LEX nr 3337414.

opłaty za korzystanie z programu komputerowego nie zostały wymienione jako desygnaty definicji należności licencyjnych. Umowy zgodne z brzmieniem Konwencji Modelowej nie zawierają takiego uszczegółowienia. W takim przypadku, na gruncie polskich regulacji niemożliwym jest uznanie opłat licencyjnych za korzystanie z programu komputerowego za należności licencyjne – należy wtedy opodatkowywać je jako zyski przedsiębiorstw, w rozumieniu art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (o ile numeracja i brzmienie tych przepisów zgodne jest z konwencją modelową).¹⁰⁹ Wynika to z faktu, że polska ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2509) nie utożsamia programu komputerowego z dziełem

¹⁰⁹ J. Borowiec, Opodatkowanie dochodów osób prawnych z licencji na oprogramowanie w świetle unormowań prawa międzynarodowego. Wybrane aspekty, ZNUJ. PPWI 2023, nr 4, s. 126-143.
<https://sip.lex.pl/#/publication/151468088/borowiec-jakub-opodatkowanie-dochodow-osob-prawnych-z-licencji-na-oprogramowanie-w-swietle...> (dostęp: 2024-05-17 08:14)

literackim, od korzystania z których należności są traktowane w umowach jako należności licencyjne, a jedynie nadaje mu tożsamą ochronę prawną. Sądy administracyjne uznawały przeto, że wskazane rozróżnienie nie pozwala na takie samo potraktowanie opłat licencyjnych od korzystania z utworu literackiego i programu komputerowego na gruncie podatku u źródła. Art. 3 ust 2 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nakazuje zastosować ustawę polską, a ta posługuje się oddzielnymi definicjami dla obu tych przedmiotów praw autorskich.¹¹⁰

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że stosunek międzynarodowych i krajowych regulacji dotyczących międzynarodowego opodatkowania nie można sprowadzić wyłącznie do wskazania umów międzynarodowych jako aktu wyższego rzędu. Prawo krajowe, zarówno podatkowe jak i prawo cywilne, pełni rolę dookreślającą wszelkie braki definicyjne

¹¹⁰ Ibidem.

w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że uważna lektura owych umów nie pozwala określić szczegółowo, jak został rozwiązany problem podwójnego opodatkowania w przypadku konkretnej transakcji. Na szczególną uwagę zasługuje katalog należności objętych podatkiem u źródła wskazany w polskiej ustawie o CIT. W przypadku braku zawartej umowy z konkretnym państwem, rezydent takiego państwa będzie opodatkowany zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie krajowej. Regulacje te, ze względu na znaczne rozszerzenie przedmiotowe opodatkowania u źródła w porównaniu ze standardem międzynarodowym, wystawiają taką jednostkę na szczególnie uciążliwe obciążenie podatkowe. Dodając do tego oczywisty fakt mnogości uregulowań pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a poszczególnymi państwami, współczesne zasady międzynarodowego opodatkowania dochodu wydają się być skrajnie nieprzewidywalne, a interesy podatników wystawione na wysoką swobodę interpretacji przepisów przez

organy administracyjne jak
i sądowe.

Dr Maria Supera-Markowska
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski
m.supera@wpia.uw.edu.pl

koncepcji BTC na forum unijnym
i międzynarodowym.
5. Inne wyzwania (i szanse?)

**Księgi podatkowe podatników podatków
dochodowych – diagnoza stanu obecnego
i wyzwania na przyszłość**

1. Pojęcie normatywne ksiąg podatkowych.
2. Księgi rachunkowe a księgi podatkowe i inne niż księgi rachunkowe księgi podatkowe dla celów podatków dochodowych w polskim systemie podatkowym.
3. Koncepcja „*book tax conformity*” i jej znaczenie w unijnych oraz międzynarodowych projektach podatkowych w zakresie podatków dochodowych.
4. Wyzwania dla polskiego systemu podatków dochodowych wobec wzrastającego znaczenia

Jan Szych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warszawski

Społeczne i fiskalne skutki opłaty cukrowej

Opłata cukrowa została wprowadzona w celu wywołania „spadku obciążenia populacji przewlekłymi chorobami niezakaźnymi oraz ograniczenie zapadalności i przedwczesnej umieralności z powodu tych chorób”. Ustawodawca postanowił wykorzystać w tym celu dyskryminację podatkową określonych produktów spożywczych, zatem czy ten radykalny środek okazał się skuteczny? Czy może uzasadnienie tej opłaty było jedynie fasadą, za którą ukrywa się motywacja fiskalna? Przy pomocy analizy dostępnych danych oraz materiałów naukowych autor zbada faktyczne skutki opłaty cukrowej, a celem wystąpienia będzie udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytania, jakie skutki społeczne (i fiskalne) odniosła opłata cukrowa, czy zrealizowała swoje jakże istotne zamierzenia, oraz czy od czasu jej wprowadzenia Polacy są „zdrowsi”.

Spośród najważniejszych skutków opłaty cukrowej wymienić należy zmniejszenie konsumpcji objętych nią produktów, oraz zmiany składu produktów dokonane przez producentów, przez co wpływy budżetowe z opłaty cukrowej okazały się niższe od antycypowanych. Większość środków wpływających z opłaty cukrowej przekazywane jest do NFZ, gdzie finansowane są z nich są m.in. refundacje leków na cukrzycę. Czy zatem opłata cukrowa realizuje postawione przed nią zadanie?

Imię, nazwisko i afiliacja autora: Paweł Szymanek
Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek
ul. Za łakami 3/77 02-798 Warszawa.

Adres do korespondencji Autora: Paweł Szymanek
Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek
ul. Kabacki Dukt 3/104 02-78 Warszawa tel.
601787525 mail: pawelszymanek2@wp.pl.

ORCID: 0000-0002-7590-7016.

**Tytuł: Koncepcje zmian monitorowania
podatników przez organy KAS**

**Title: Concepts of changes in monitoring
taxpayers by KAS authorities**

Streszczenie: Rozwijający się obrót gospodarczy wymusił na organach KAS zwiększenie nadzoru nad podatnikami. W tym celu wprowadzono przepisy umożliwiające monitorowanie poszczególnych grup podatników. Przepisy te zostały wprowadzone po 1.01.2017 r. na

przestrzeni ostatnich lat zaobserwowano ich stały wzrost.

- czy przepisy dotyczące monitorowania podatników stanowią już stały element prawa podatkowego,

- czy monitorowanie podatników zwiększyło poziom nadzoru nad podatnikami, płatnikami i importerami, a także czy wpłynęło na realizację obowiązków wpłat zobowiązań podatkowych zgodnie z prawem materialnym,

- czy monitorowanie podatników stanowią pewną całość i jest rozwiązaniem systemowym, czy stanowią tylko chaotyczny zbiór regulacji prawnych,

- czy zakres przekazywanych informacji za monitorowania podatników jest zgodny z krajowym systemem prawnym, a także czy ilość gromadzonych informacji o podatnikach, płatnikach i importerach odpowiada postawionym zadaniom do wykonania przez organy KAS oraz uzasadnia potrzebę ich przechowywania.

W konkluzji potwierdzono, iż przepisy wprowadzające monitorowanie podatników stały się stałym elementem podatków i są zgodne z krajowym

porządkiem prawnym. Niestety stwierdzono jednocześnie, że przepisy zostały wprowadzone w sposób chaotyczny i niesystemowy, a także że przepisy te nie zwiększyły w istotny sposób nadzoru nad podatnikami.

Słowa kluczowe: KSeF, STIR, JPK_VAT, monitorowanie podatników.

Keywords: KSeF, STIR, JPK_ VAT, taxpayer monitoring.

Artykuł:

1. Wstęp

Rozwijający się obrót gospodarczy wymusił na organach KAS zwiększenie nadzoru nad podatnikami. W tym celu wprowadzono przepisy umożliwiające monitorowanie poszczególnych grup podatników. Przepisy te zostały wprowadzone po 1.01.2017 r. na przestrzeni ostatnich lat zaobserwowano ich stały wzrost.

Celem publikacji była analiza wpływu monitorowania podatników na proces kształtowania zobowiązań podatkowych przez organy KAS i odpowiedź na pytania:

- czy przepisy dotyczące monitorowania podatników stanowią już stały element prawa podatkowego,
- czy monitorowanie podatników zwiększyło poziom nadzoru nad podatnikami, płatnikami i importerami, a także czy wpłynęło na realizację obowiązków wpłat zobowiązań podatkowych zgodnie z prawem materialnym,
- czy monitorowanie podatników stanowią pewną całość i jest rozwiązaniem systemowym, czy stanowią tylko chaotyczny zbiór regulacji prawnych,
- czy zakres przekazywanych informacji za monitorowania podatników jest zgodny z krajowym systemem prawnym, a także czy ilość gromadzonych informacji o podatnikach, płatnikach i importerach odpowiada postawionym zadaniom do wykonania przez organy KAS oraz uzasadnia potrzebę ich przechowywania.

2. Sposoby nadzoru nad podatnikami przed wprowadzeniem monitorowania podatników

Na początku lat dziewięćdziesiątych poprzedniego stulecia wprowadzono system „samoopodatkowania” i „samoooclenia” podatników i importerów. Instytucja samoopodatkowania i samoooclenia polega na samobliczaniu zobowiązań podatkowych, wypełnianiu deklaracji podatkowych i celnych¹¹¹ oraz wpłatach zobowiązań publicznoprawnych na konta bankowe organów wraz z przesłaniem jednocześnie wypełnionych deklaracji lub zeznań podatkowych, ewentualnie wpłacania należności publicznoprawnych bez wysyłania deklaracji podatkowych, jeżeli obowiązek złożenia tych deklaracji został uchylony. Istota „samoopodatkowania” i „samoooclenia” skutkuje tym, że organy KAS są odciążone od każdorazowego sprawdzania dokumentów podatkowych i samodzielnego obliczania wysokości zobowiązań publicznoprawnych. Organy KAS mają w tym systemie sprawować nadzór nad prawidłowością

¹¹¹ Chojna-Duch E., „Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego”, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 130.

zadeklarowanych i wpłaconych zobowiązań podatkowych poprzez późniejszą ich weryfikację w drodze czynności sprawdzających i kontrolnych¹¹².

System „samoopodatkowania” wymusił istnienie organów odpowiedzialnych za dokonywanie okresowych czynności sprawdzających, celem potwierdzenia prawidłowości zadeklarowanych i wpłaconych kwot zobowiązań podatkowych. W przypadku stwierdzenia w trakcie tych czynności zaniżenia kwot publicznoprawnych organy KAS przystępują do określenia w decyzjach deklaratoryjnych właściwej wysokości należności publicznoprawnych dla danego podatnika. W takiej sytuacji należności stają się wymagalne od dnia określonego w prawie materialnym, a nie jak w systemie tradycyjny od dnia otrzymania decyzji.

Przez kilkanaście lat organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej otrzymywały informacje od podatników w formie deklaracji podatkowych, zeznań

¹¹² J. Naczyńska, T. Turek, *Decyzje ustalające i określające zobowiązania podatkowe*, Przegląd Podatkowy 1996 r., Nr 6, s. 3-4.

podatkowych, czynności sprawdzających, informacji podatkowej, specjalnych dokumentacji podatkowej i kontroli. Jednak czynności ograniczające się do deklaracji podatkowych, zeznań i czynności sprawdzających czy kontroli okazały się niewystarczające, ponieważ intensywny obrót gospodarczy uniemożliwiał ich bieżącą weryfikację za pośrednictwem dotychczas posiadanych uprawnień.

3. Monitorowanie podatników

Zwiększający się obrót gospodarczy, globalizacja procesów gospodarczych, zwiększona wymiana handlowa pomiędzy państwami, a także wewnątrz poszczególnych krajów, wejście naszego kraju do UE oraz zintensyfikowanie działań gospodarczych na terytorium naszego kraju spowodowały wymuszenie na organach KAS uzyskiwania informacji o podatnikach i importerach w bardziej nowoczesny sposób. Celem zapewnienia organom KAS możliwości uzyskiwania informacji we właściwym rozmiarze po 1.01.2017 r. wprowadzono monitorowanie podatników mające umożliwić

organom KAS uzyskiwanie informacji o wszystkich zdarzeniach gospodarczych. Monitorowanie podatników związane jest z postępującym rozwojem technologicznym, informatycznym i elektronicznym we współczesnym świecie¹¹³. W głównej mierze opiera się na zastąpieniu dotychczasowych papierowych deklaracji i zeznań elektronicznymi wersjami, wprowadzeniu nowych typów kas rejestrujących on-line, a także szeregu systemów zwiększających nadzór nad podatnikami będących nowymi rejestrami podatników, rejestrami kont bankowych, Centralnym Rejestrem Faktur w formie plików JPK_VAT oraz KSeF, systemami nadzoru nad transportowanymi towarami, ograniczeniami rozliczeń gotówkowych itp. Celem wymienionych i wprowadzonych nowych technologii było zwiększenie ilości otrzymywanych informacji przez organy KAS. Jednocześnie wprowadzono systemy informatyczne analizujące otrzymywane dane celem

¹¹³ K. Feldo, *Ochrona praw podatnika w świetle technologicznej transformacji systemu podatkowego*, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 4/2022, s. 92.

wytypowania podatników do czynności sprawdzających oraz kontrolnych, tak by ostatecznie wymusić na podatnikach i importerach kształtowanie zobowiązań podatkowych w sposób zgodny z ustawami prawa materialnego.

Sam termin monitorowania nie został zdefiniowany w polskim prawie podatkowym. Celem zrozumienia treści tego słowa należy odwołać się do słownika języka polskiego, zgodnie z którym pod pojęciem monitorowania rozumie się stałą obserwacją i kontrolę procesów lub zjawisk, a także stały nadzór nad jakimś chronionym obiektem¹¹⁴. Z kolei zgodnie z definicją zawartą w Wikipedii pod pojęciem monitorowania rozumie się zorganizowany sposób obserwacji, zwykle ciągły i długoterminowy, przy pomocy kamery, wideorejestratora lub urządzeń pomiarowych. W szczególności pod pojęciem monitorowania rozumie się śledzenie obserwowanie

¹¹⁴ Słownik Języka Polskiego, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/monitorowa%C4%87.html>, Dostęp: 14.05.2024 r.: „Monitorować: 1. stała obserwacja i kontrola jakichś procesów lub zjawisk. 2. stały nadzór nad jakimś obiektem chronionym.”

i nadzorowanie¹¹⁵. Monitorowanie podatników polega więc na stałej obserwacji i kontroli procesów gospodarczych dokonywanych za ich pośrednictwem celem uzyskania jak największej ilości informacji. Monitorowanie podatników polega na bieżącym otrzymywaniu informacji o dokonywanych czynnościach gospodarczych mających wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych. Przepływ informacji powinien być dokonywany w sposób stały mający zapewnić organom KAS szczegółowe informacje o podjętych przez podatników czynnościach skutkujących powstaniem zobowiązań podatkowych. Informacje te mają być konfrontowane na bieżąco z dokonanymi wpłatami zobowiązań podatkowych przez podatników na konta organów KAS. Wynikające różnice z otrzymanych informacji oraz dokonanych wpłat mają być na bieżąco

¹¹⁵ Wikipedia.pl, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Monitorowanie>, dostęp: 14.05.2024 r.: „Monitorowanie – zorganizowany sposób obserwacji, zwykle ciągły i długoterminowy, przy pomocy kamery, wideorejestratora lub urządzeń pomiarowych. „Monitorować” w znaczeniu „śledzić, obserwować, nadzorować” (bez użycia kamer) to wyraz modny (nadużywany), który nie uzyskał aprobaty językoznawców.”

korygowane w drodze dalszych czynności sprawdzających lub kontrolnych. Monitorowanie podatników ma zapewnić realizację przez podatników nałożonych na nich obowiązków i prawidłowe dokonywanie wpłat zobowiązań podatkowych. Monitorowanie podatników stanowić ma reakcję organów KAS na intensywny obrót gospodarczy i lawinowo rosnącą ilość czynności prawnych mających wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych.

Przed wprowadzeniem monitorowania podatników istniały inne środki prawne służące uzyskiwaniu informacji podatkowych przez organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej. Do środków tych należały: czynności operacyjno-rozpoznawcze, informacja podatkowa, specjalna dokumentacja podatkowa, czynności sprawdzające, zwykły i specjalny nadzór podatkowy, kontrola podatkowa, celna oraz skarbowa, kasy rejestrujące, postępowanie procesowe, a także współpraca organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej z innymi organami na terytorium państwa oraz arenie

międzynarodowej, a także system Poltax¹¹⁶ będący pierwszą bazą danych o podatnikach. Ze względu na brak oczekiwanych efektów z dotychczasowych środków prawnych służących kształtowaniu zobowiązań podatkowych przez organy KAS wprowadzono monitorowanie podatników. W tym celu uruchomiono e-Urząd Skarbowy¹¹⁷ jako docelowy model administracji publicznej w naszym kraju oraz system teleinformatyczny izby

¹¹⁶ Wikipedia.pl, <https://pl.wikipedia.org/wiki/POLTAX>, dostęp: 29.04.2024 r.: „Poltax - rozproszony system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach wykorzystywany w urzędach skarbowych, rozwijany i obsługiwany przez polskie Ministerstwo Finansów. To przedsięwzięcie techniczno-organizacyjne, którego podstawowym celem jest tworzenie i utrzymanie systemu informatycznego wspomagającego działalność administracji podatkowej. System działa w środowisku Linux (do grudnia 2010 r. Unix) i wykorzystuje bazy danych Oracle.”

¹¹⁷ Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/startuje-e-urzed-skarbowy>, dostęp: 29.04.2024 r.: „**Ministerstwo Finansów (MF) i Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) uruchamiają internetowy e-Urząd Skarbowy (e-US) na podatki.gov.pl. W jednym miejscu będzie można szybko i wygodnie załatwić sprawy podatkowe, bez konieczności wizyty w urzędzie skarbowym, na poczcie czy w banku. Serwis budowany jest etapami do września 2022 r. Pierwszy pakiet e-usług będzie dostępny od 1 lutego 2021 r.**”

rozliczeniowej będący środkiem prawnym służącym do uzyskiwania informacji z kont bankowych podatników¹¹⁸. Wprowadzono system STIR odpowiadający za przekazywanie informacji za jego pośrednictwem oraz ustalanie wskaźnika ryzyka, przeprowadzenie analizy ryzyka celem podejmowania dalszych czynności na skutek otrzymanych wyników z analizy ryzyka. Jednocześnie unormowano regulacje prawne umożliwiające blokadę rachunku bankowego podatnika przez właściwe organy, a także przepisy związane z kontrolami oraz sankcjami za nieprzestrzeganie tych przepisów¹¹⁹. W przypadku obrotu gotówkowego wprowadzono instrumenty ograniczające ten obrót oraz sankcje za ich nieprzestrzeganie. Utworzono Systemu Informacji Finansowej będący zbiorem danych o kontaktach

¹¹⁸ Ustawa z dnia 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. z 2017r., poz. 2491).

¹¹⁹ M. Macudziński, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, Prawo Budżetowe Państwa i samorządu nr 3(6) 2018, s. 67-89.

bankowych. Wprowadzono przepisy dotyczące zasad działania SInF oraz zakres przekazywanych do niego informacji, sposoby wykorzystania informacji zgromadzonych w systemie oraz ochronę i kontrolę przekazywanych danych, a także kary administracyjne i przepisy karne za niewypełnianie nałożonych obowiązków. Ponadto wprowadzono: wykazu podatników VAT, Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych, rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz Centralnego Rejestru Danych Podatkowych. Na początku lat 90 ubiegłego stulecia wprowadzono obowiązek nadawania numerów NIP. Niestety zaprzestano rozwijania tego systemu, a w jego miejsce wprowadzono kilka innych. Niestety wprowadzone systemy nie miały charakteru powszechnego lecz dotyczyły poszczególnych kategorii podatników zaprzeczając tym samym cele przepisów wprowadzających numery NIP. Następnie wprowadzono system monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (SENT) mający na celu wyeliminowanie przemytu i nielegalnego przewozu

przemycanych towarów. Scharakteryzowano w szczególności szereg regulacji dotyczących SENT, pozafiskalne obowiązki nałożone przez ten system, zasady wykonywania kontroli, a także obowiązujące sankcje za nieprzestrzeganie przepisów. Wreszcie unormowano system śledzenia wyrobów tytoniowych poprzez określenie celów i ram prawnych tego systemu. Jednocześnie wprowadzono system przemieszczania i nadzorowania wyrobów akcyzowych. Obydwa systemy nie są kompatybilne pomimo, iż dotyczą podobnych grup podatników. Miejscami dublują się wzajemnie wprowadzając monitorowanie tych samych grup towarów niezależnie przez obydwie systemy. Celem zwiększenia monitorowania podatników wprowadzono obowiązkowy i fakultatywny mechanizm podzielonej płatności regulując sposoby gromadzenia i wykorzystywania środków pieniężnych na rachunku VAT wraz z sankcjami za jego niestosowanie. Od lat 90 ubiegłego stulecia funkcjonowały w polskim obrocie prawnym kasy rejestrujące. Nie przekazywały jednak one na bieżąco

informacji organom KAS o zarejestrowanych transakcjach gospodarczych. W ramach zwiększania monitorowania podatników wprowadzono kasy rejestrujące on-line mające postać urządzenia oraz kasy rejestrujące mające postać oprogramowania. Oprócz przepisów określających cele jakie mają zostać zapewnione przez obydwie rodzaje kas on-line, wymagania konstrukcyjne oraz techniczne, wprowadzono także Centralne Repozytorium Kas. Centralne Repozytorium Kas stanowi bazę wszystkich danych napływających z obydwu rodzajów kas rejestrujących on-line. Dane przechowywane w Centralnym Repozytorium Kas mają podlegać bieżącej analizie celem wykrycia nieprawidłowości w deklarowaniu i wpłatach zobowiązań podatkowych przez podatników. Wadą obecnych regulacji jest brak automatycznego połączenia Centralnego Repozytorium Kas z innymi bazami danych gromadzącymi pozostałe dane o podatnikach. Wreszcie wprowadzono polskie odpowiedniki Centralnego Rejestru Faktur. Zgodnie z zaleceniami UE kraje członkowskie powinny wprowadzić do

własnych systemów prawnych Centralne Rejestry Faktur, przy czym zaproponowano dwa modele tych rejestrów. Obecnie w naszym kraju występują obydwa modele. Jednym z nich jest JPK_VAT jako pierwszy odpowiednik Centralnego Rejestru Faktur w naszym kraju. Podstawy prawne stworzenia takiego rejestru wynikają z Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT – w stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT¹²⁰. Księga ta zawiera podstawowe modele Centralnych Rejestrów Faktur. Wprowadzając JPK oraz JPK_VAT do polskiego systemu prawnego, uregulowano zakres przesyłania danych w formie plików JPK_VAT oraz zakres gromadzenia, przechowywania i przetwarzaniem danych otrzymanych w tych plikach. Końcowo wprowadzono do polskiego systemu prawnego drugi model Centralnego Rejestru Faktur - KSeF. Wprowadzając KSeF scharakteryzowano cele

¹²⁰ Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, zwana dalej „Zieloną Księgą w sprawie przyszłości podatku VAT”, art. 5.4.1.

i założenia tego systemu, a także zasady wystawiania faktur ustrukturyzowanych oraz korzystania z tego systemu.

Powyższe zestawienie w całości przedstawia obecne przepisy dotyczące monitorowania podatników służące kształtowaniu zobowiązań podatkowych przez organy KAS. Monitorowanie to wprowadzane było w różnych okresach mając różne źródło pochodzenia, będąc bądź regulacjami wprowadzonymi z inicjatywy UE, bądź regulacjami wprowadzonymi z inicjatywy krajowego ustawodawcy. Łącznie jednak stanowi komplet wszystkich nowych rozwiązań służących zwiększeniu nadzoru nad podatnikami, importerami, a także płatnikami tak by ostatecznie doprowadzić do ukształtowania zobowiązań podatkowych zgodnie z przepisami prawa materialnego przez organy KAS.

4. Wnioski

Wynikiem dokonanych zmian realiów gospodarki rynkowej organy KAS nie były przed 1.01.2017 r. przygotowane do sprawnego

kształtowania zobowiązań podatkowych celem zapewnienia wpłat zgodnie z prawem materialnym¹²¹. Przed zmianami organy te funkcjonowały, z pewnymi modyfikacjami, od ponad dwudziestu pięciu lat¹²².

Podstawowym zadaniem organów KAS jest wymiar podatków, należności celnych oraz innych danin publicznych. Celem wykonania zadań organy te zostały wyposażone w możliwość monitorowania podatników. Na przestrzeni omawianego okresu organy KAS uzyskały możliwość kształtowania

¹²¹ Na efektywność organów KAS wpływa wiele czynników takich jak:

- struktura organizacyjna, zapewniająca:

- a) skuteczną egzekucję,
- b) odpowiedni dobór podmiotów do kontroli
- c) analiza ryzyka,
- d) bezstronne orzecznictwo

- sieć terytorialna, zapewniająca właściwą obsługę podmiotów gospodarczych,

- wyposażenie techniczne jednostek organizacyjnych administracji od którego zależy nie tylko sprawna obsługa podmiotów gospodarczych, lecz również sprawny przepływ informacji między organami administracji.

¹²² Z. Gilowska, P. Pogonowski, I. Sobczyk., *Przyjazna administracja skarbowa*, Difin, Warszawa 2007, s. 13: „Administracja skarbowa – tak jak cała administracja publiczna – musi dostosować się do warunków właściwych pierwszej połowie XXI wieku, na który składają się, współwystępujące, różnego rodzaju nowe zjawiska i procesy.”.

zobowiązań podatkowych w oparciu o dane wynikające z: kas rejestrujących on-line mających postać urządzenia lub oprogramowania, e-Urzędu Skarbowego, obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności, wykazu podatników VAT, CRPA, rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych, Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, systemu śledzenia wyrobów tytoniowych, systemu przemieszczania i nadzorowania wyrobów akcyzowych, systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej, SInF, instrumentów ograniczenia obrotu gotówkowego, JPK_VAT oraz KSeF. Sumując otrzymane uprawnienia organy KAS zostały wyposażone w liczne instrumenty zwiększające poziom otrzymywanych informacji.

Celem publikacji była analiza wpływu monitorowania podatników na proces kształtowania zobowiązań podatkowych przez organy KAS i odpowiedź na pytania:

- czy przepisy dotyczące monitorowania podatników stanowią już stały element prawa podatkowego,
- czy monitorowanie podatników zwiększyło poziom nadzoru nad podatnikami, płatnikami i importerami, a także czy wpłynęło na realizację obowiązków wpłat zobowiązań podatkowych zgodnie z prawem materialnym,
- czy monitorowanie podatników stanowią pewną całość i jest rozwiązaniem systemowym, czy stanowią tylko chaotyczny zbiór regulacji prawnych,
- czy zakres przekazywanych informacji za monitorowania podatników jest zgodny z krajowym systemem prawnym, a także czy ilość gromadzonych informacji o podatnikach, płatnikach i importerach odpowiada postawionym zadaniom do wykonania przez organy KAS oraz uzasadnia potrzebę ich przechowywania.

Odpowiadając na pierwsze pytanie należy stwierdzić, że przepisy regulujące monitorowanie podatników na przestrzeni ostatnich ośmiu lat stały się stałym elementem prawa podatkowego. Przepisy te są regularnie rozwijane obejmując swym zasięgiem

nowe grupy podatników lub towarów. Przepisy te niejednokrotnie są bardzo szczegółowe wprowadzając kazuistyczne rozwiązania. W swej treści przewidują szereg nowych obowiązków pozafiskalnych, które muszą spełnić podatnicy, a także sankcje oraz kary za ich nieprzebranie. Przynajmniej jednak regulują przedmiot i zakres przekazywanych informacji organom KAS, a także sposób przechowywania tych informacji oraz ich dalszej analizy celem wykrycia nieprawidłowości w zapłatach zobowiązań publicznoprawnych. Biorąc pod uwagę rozwój technologii oraz wzrost gospodarczy przepisy związane z monitorowaniem podatników wykorzystujące nowe technologie informatyczne z pewnością będą rozwijane i stanowią coraz ważniejszy element prawa podatkowego.

Odpowiadając na pytanie, czy monitorowanie podatników zwiększyło poziom nadzoru nad nimi, a także czy wpłynęło na realizację obowiązków wpłat zobowiązań podatkowych zgodnie z prawem materialnym, należy stwierdzić, że nie stwierdzono

takiego wyraźnego wpływu¹²³. Wprowadzenie e-Urzędu Skarbowego w żaden sposób nie zwiększyło nadzoru, ponieważ celem tej platformy była tylko poprawa komunikacji z organami KAS. Również wprowadzenie SENT, systemu śledzenia wyrobów tytoniowych oraz EMCS nie spowodowało istotnych zmian, ponieważ organy KAS nie otrzymały żadnych nowych informacji, których nie posiadały przed wprowadzeniem tych systemów. Podobnie stało się z kasami rejestrującymi on-line, które nie zostały wyposażone w żadne nowe systemy archiwizujące i rejestrujące nowe dane podatkowe, a wyłącznie w możliwość przesyłania dotychczas zarejestrowanych danych w czasie rzeczywistym. STIR nie działa w sposób prawidłowy typujący niewielką część rachunków bankowych do dalszych czynności procesowych, KSeF praktycznie nie jest

¹²³ P. Szymanek, *Ewolucja analizy* Szymanek P., *Ewolucja analizy danych nadsyłanych przez podatników organom w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych*, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 4/2021., s. 23.

wykorzystywany. Odnosząc się do wykazu podatników VAT, Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych, rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych, rejestry te powielają tylko cele ustawowe rejestru NIP, który winien był być rozwijany i udoskonalany. Analizując wreszcie ograniczanie obrotu gotówkowego z pewnością metoda ta nie wyeliminuje wszystkich naruszeń prawa podatkowego. Wreszcie przechodząc do jednoczesnego funkcjonowanie obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności należy stwierdzić, że sam fakt występowania fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności umożliwia dalsze dokonywanie naruszeń prawa podatkowego i stanowi zaprzeczenie celów ustawowych jakie miały być osiągnięte poprzez obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności.

Odpowiadając na pytanie, czy monitorowanie podatników stanowi całość jest są rozwiązaniem systemowym, należy stwierdzić, że reformy zostały przeprowadzone w sposób chaotyczny, ponieważ tworząc jednolite bazy informacji o podatnikach

zdezorganizowano system otrzymywania danych. W ramach tych działań należy wymienić rozpraszenie informacji o podatnikach poprzez tworzenie kolejnych licznych rejestrów poszczególnych grup podatników¹²⁴. W ramach wprowadzania kolejnych rejestrów wyodrębniono: wykaz podatników VAT, CRPA dotyczący wyłącznie podatników podatku akcyzowego, rejestr pośredniczących podmiotów tytoniowych dotyczący podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną ze sprzedażą wyrobów tytoniowych oraz Centralny Rejestr Danych Podatkowych bez bliższego sprecyzowania zasad jego tworzenia i szczegółowych przepisów. Ponadto

¹²⁴ Z. Gilowska, P. Pogonowski, I. Sobczyk., *Przyjazna administracja...*, s. 30: „Fundamentem dobrze funkcjonującego państwa są sprawne struktury administracyjne. W przyjaznej administracji struktura organizacyjna powinna być czynnikiem dynamicznym i jednocześnie elastycznym. Powinna podążać za zmianami gospodarczymi, dostosowując się jednocześnie do ich potrzeb. Centralne miejsce w strukturze administracji zajmuje urząd. Faktycznie to od sprawności działania urzędu zależy jak postrzegana jest cała administracja. Zastanówmy się jaki powinien być przyjazny urząd. Z punktu widzenia klienta priorytetowym zadaniem będzie bliskość położenia oraz szybka i sprawna obsługa. Przyjazny urząd to również przejrzysta organizacja wewnętrzna jego samego.”.

wyodrębniono z CRPA: rejestry podmiotów gazowych oraz węglowych, a także rejestry zużywających i pośredniczących podmiotów olejowych. W ten sposób rozproszono informacje o podatnikach pomiędzy poszczególnymi rejestrami utrudniając dalszą działalność analityczną. Ponadto wprowadzono liczne systemy służące śledzeniu sprzedawanych towarów, które powielają swoje zadania. W zbliżonym czasie wprowadzono system: SENT, EMCS oraz system śledzenia wyrobów tytoniowych, które w znacznej części dublują swoje zadania i wprowadzają zamęt kompetencyjny i organizacyjny¹²⁵, a także tworzą niepotrzebne wymogi formalne, którym sprostać muszą podatnicy. Powoduje to tylko zwiększone koszty poboru zobowiązań podatkowych, jak również zwiększone koszty wytwarzanych i przesyłanych towarów.

¹²⁵ Z. Gilowska, P. Pogonowski, I. Sobczyk., *Przyjazna administracja...*, s. 31, „Pozytywnym przejawem zmian jest tworzenie w urzędach komórek odpowiedzialnych za profesjonalną obsługę pod kątem znajomości przepisów prawa.”

Wreszcie odpowiadając na pytanie, czy zakres przekazywanych informacji z monitorowania podatników jest zgodny z krajowym systemem prawnym, a także czy ilość gromadzonych informacji o podatnikach odpowiada postawionym zadaniom organom KAS należy stwierdzić, że zakres przekazywanych informacji z monitorowania podatników jest zgodny z krajowym systemem prawnym, ponieważ wszelkie informacje możliwe były do uzyskania poprzez dotychczasowe czynności sprawdzające oraz kontrolę. Dane przekazywane za monitorowania podatników odzwierciedlają tylko informacje zgromadzone przez nich w dokumentacjach. W żadnym przypadku nie stwierdzono aby przekazywano organom KAS jakiegokolwiek informacje wykraczające poza dane objęte czynnościami sprawdzającymi lub przeprowadzonymi kontrolami¹²⁶. Jednocześnie uniemożliwienie przekazywania nowych informacji z monitorowania podatników stanowi największą

¹²⁶ P. Szymanek, *Ewolucja analizy...*, s. 23.

wadę tego rozwiązania, ponieważ nie zwiększa poziom informacyjny organów KAS, a wyłącznie ułatwia dostęp do danych podatkowych. Z pewnością przyspieszenie dostępu do informacji ułatwia podjęcie trafnych decyzji co do dalszych czynności procesowych ale nie zwiększa ilości otrzymywanych informacji o nowe dane niemożliwe do uzyskania dotychczas. Odrębnym zagadnieniem jest odpowiedź na pytanie o bezpieczeństwo przechowywanych informacji. Z całą pewnością nowy sposób otrzymywania, gromadzenia i przechowywania w formie elektronicznej informacji podatkowych stwarza nowe zagrożenia naruszenia tajemnicy zgromadzonych danych. Dotychczas informacje o podatnikach gromadzone były w formie papierowej i jedyną metodą naruszenia tajemnicy zgromadzonych danych było wyniesienie tych informacji poza urząd w formie papierowej. W chwili obecnej umożliwiono naruszenie tajemnicy zgromadzonych danych poprzez nielegalną działalność hakerów, którzy mogą dokonywać jej naruszeń. Nie istnieją takie zabezpieczenia baz danych, które nie mogą zostać

naruszone. Gromadzenie i przechowywanie olbrzymich ilości informacji o podatnikach z całą pewnością stanowi dodatkowe niebezpieczeństwo utraty chronionych danych.

Dofinansowanie: niniejsza praca nie była w żaden sposób dofinansowana.

Bibliografia załącznikowa:

Literatura:

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

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

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *„Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczona zjawiska pustych faktur”*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 513 2018, s. 88-98.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *„Jednolity plik*

kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej”, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, nr 18/7/II 2017, s. 81-100.

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

Dowgier R., Etel L., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz

S., Stachurski W., Treszner K., *„Ordynacja podatkowa. Komentarz”*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Feldo K., *Ochrona praw podatnika w świetle technologicznej transformacji systemu podatkowego*, *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* nr 4/2022, s. 12-17.

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

Gilowska Z., Pogonowski P., Sobczyk I., *Przyjazna administracja skarbowa*, Difin, Warszawa 2007,

Górska J., *„Wdrożenie jednolitego pliku*

kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw”, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88) 2017, s. 263-271.

Jabłoński A., Kuczyńska M., Pietrzak Z., Wnuk-Pel T., „*Oczekiwany wpływ implementacji zintegrowanego systemu informatycznego na jakość informacji – studium przypadku*”, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 89 (145) 2016, s. 55-75.

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

Macudziński M., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, *Prawo Budżetowe Państwa i samorządu* nr 3(6) 2018, s. 67-89.

Modzelewski W., „*Podatek od towarów i usług refleksje na 2019 r.*”, *Instytut Studiów Podatkowych*, Warszawa 2019.

Modzelewski W., „*Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?*”, *Instytut Studiów*

Podatkowych, Warszawa 2015.

Naczyńska J., Turek T., *Decyzje ustalające i określające zobowiązania podatkowe*, *Przegląd Podatkowy* 1996 r., Nr 6.

Oleśniewicz J., „*JPK - wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej*”, *Rachunkowość*, 8/2016, s. 17-22.

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

Pauch D., „*Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej*”, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 1/2016, s. 621-629.

Schneider K., Schneider K., „*Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego*”, *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (131)/2018, s. 323-330.

Sebastianka B., „*Karuzela podatkowa – mechanizmy i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT*”, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku, Tom XXIV 2017, s. 285-297.

Szymanek P., *Ewolucja analizy danych nadsyłanych przez podatników organom w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych*, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 4/2021.

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

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

Akty normatywne:

Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT - W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, (Dz.U.U.E.C.2011.318.87),
Ustawa z dnia 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. z 2017r., poz. 2491).

Publikacje internetowe:

Ministerstwo Finansów,
<https://www.gov.pl/web/finanse/startuje-e-urząd-skarbowy>, dostęp: 29.04.2024 r.,
Słownik Języka Polskiego,
<https://sjp.pwn.pl/slowniki/monitorowa%C4%87.html>,
Dostęp: 14.05.2024 r.,
Wikipedia.pl,
<https://pl.wikipedia.org/wiki/Monitorowanie>, dostęp: 14.05.2024 r.,
Wikipedia.pl, <https://pl.wikipedia.org/wiki/POLTAX>,
dostęp: 29.04.2024 r.

Summary: The developing economic turnover forced the National Tax Administration authorities to increase supervision over taxpayers. For this purpose, provisions have been introduced to enable monitoring of individual groups of taxpayers. These regulations were introduced after January 1, 2017, and their constant increase has been observed in recent years.

- whether the provisions on monitoring taxpayers are already a permanent element of tax law,

- whether monitoring of taxpayers increased the level of supervision over taxpayers, payers and importers, and whether it influenced the implementation of obligations to pay tax liabilities in accordance with substantive law,

- whether taxpayer monitoring constitutes a whole and is a systemic solution, or is it just a chaotic set of legal regulations,

- whether the scope of information provided for monitoring taxpayers is consistent with the national legal system, and whether the amount of information collected about taxpayers, payers and importers

corresponds to the tasks to be performed by the NRA authorities and justifies the need to store them.

The conclusion confirmed that the provisions introducing taxpayer monitoring have become a permanent element of taxes and are consistent with the national legal order. Unfortunately, it was also found that the regulations were introduced in a chaotic and non-systemic manner, and that these regulations did not significantly increase supervision over taxpayers.

Marcin Świdorski

**Czy błąd organu podatkowego jest karą dla
obywatela? Tryby nadzwyczajne wzruszenia
decyzji ostatecznej w praktyce**

W niniejszej pracy dokonano analizy relacji między podatnikami a organami podatkowymi, zwracając uwagę na tryby nadzwyczajnego wzruszenia decyzji ostatecznych oraz decyzje podejmowane przez organy podatkowe w takich przypadkach. Autor omawia obowiązujące przepisy prawa krajowego i wyciąga z nich wnioski dotyczące ewentualnych zmian legislacyjnych. Poprzez przykłady praktyczne, artykuł stara się wyjaśnić ramy prawne i proceduralne regulujące te relacje, podkreślając konieczność zapewnienia podatnikowi pełni praw przysługujących mu w systemie norm podatkowych. Ponadto, analizowany jest dorobek orzeczniczy, porównując praktykę sądową w sprawach opartych na trybach nadzwyczajnych wywodzących się z Kodeksu

Postępowania Administracyjnego z praktyką obecną w sprawach podatkowych.

In this thesis, an analysis of the relations between taxpayers and tax authorities is conducted, with a focus on extraordinary means of challenging final decisions and the decisions made by tax authorities in such cases. The author discusses the applicable provisions of national law and draws conclusions for potential legislative changes. Through practical examples, the article seeks to elucidate the legal and procedural frameworks governing these relations, emphasizing the necessity of ensuring taxpayers rights within the tax norm system. Furthermore, case law is considered, comparing judicial practice in cases based on extraordinary procedures stemming from the Code of Administrative Procedure [Kodeks Postępowania Administracyjnego] with that in tax-related matters.

słowa kluczowe: podatnicy, organy podatkowe, tryby nadzwyczajne, decyzje ostateczne, legislacja podatkowa, normy podatkowe, praktyka sądowa

key words: taxpayers, tax authorities, extraordinary procedures, final decisions, tax legislation, tax norms, judicial practice