

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
1/2025





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2025

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarczy (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

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

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2025

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11861.25.0.C
Ark. wyd. 6,0; ark. druk. 7,375

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

SPIS TREŚCI

Artykuły

Włodzimierz Nykiel, Michał Wilk, Jakub Wirski Składka solidarnościowa jako podatek sprzeczny z zasadami konstytucyjnymi	9
Adam Mariański Niekonstytucyjność daniny solidarnościowej – rażące naruszenie zasady sprawiedli- wości podatkowej	33
Jakub Jankowski Znaczenie koncepcji <i>look through approach</i> w podatku u źródła	57
Mariusz Macudziński Towary handlowe i materiały w podatkowej księdze przychodów i rozchodów – rozpo- rządzenie wykonawcze a regulacja ustawowa	81
Katarzyna Dokukin Stanowisko wnioskodawcy w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego	101



Włodzimierz Nykiel* 

Michał Wilk** 

Jakub Wirski*** 

SKŁADKA SOLIDARNOŚCIOWA JAKO PODATEK SPRZECZNY Z ZASADAMI KONSTYTUCYJNYMI

Streszczenie: W artykule rozważono zgodność przepisów o składce solidarnościowej z Konstytucją RP, traktując tę składkę jako podatek pomimo nadanej nazwy. Badanie wykazało rażąco niezgodność tych regulacji z kluczowymi zasadami konstytucyjnymi: po pierwsze – z zasadą niedziałania prawa wstecz, gdyż składka solidarnościowa obciąża dochody uzyskane przed wejściem ustawy w życie. Po drugie – naruszono zasadę powszechności i równości opodatkowania, gdyż pomimo generalnych kryteriów intencją było faktyczne obciążenie tylko jednego podmiotu. Po trzecie – indywidualny wymiar składki i opodatkowanie już osiągniętego dochodu naruszają zasadę ochrony prawa własności, sprawiając, że składka ta wykazuje cechy wyłączeniowe. W artykule uznano

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

** Doktor, doradca podatkowy i radca prawny, e-mail: mwilk@gardenstaxlegal.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7898-5220>

*** Doradca podatkowy, e-mail: jwirski@gardenstaxlegal.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2798-3735>



Received: 8.05.2025; Revised: 12.07.2025; Accepted: 14.07.2025.

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

Funding information: University of Lodz. **Conflicts of interests:** One of the authors is the editor-in-chief of the journal but did not participate in the review process. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** 33%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

także, że organ administracji publicznej, urzeczywistniając zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji, powinien odmówić zastosowania rażąco niekonstytucyjnych przepisów, co prowadziłoby do uznania zapłaconej składki za nienależny podatek i nadpłatę podlegającą zwrotowi.

Słowa kluczowe: składka solidarnościowa, podatek, Konstytucja RP, retroakcja, wyłączenie, równość opodatkowania, nadpłata

SOLIDARITY LEVY AS A TAX INCONSISTENT WITH CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

Abstract: This article examines the constitutionality of the solidarity levy regulations with the Constitution of the Republic of Poland, treating it as a tax despite its given name. The analysis has revealed a flagrant inconsistency of these regulations with key constitutional principles: firstly, with the principle of non-retroactivity of law, as the solidarity levy is imposed on income earned before the act came into force. Secondly, the principle of universality and equality of taxation has been violated, because despite the general criteria, the intention was to de facto burden only one entity. Thirdly, the individual assessment of the levy and the taxation of already earned income violates the principle of the protection of property rights, giving the levy characteristics of expropriation. The article also posits that a public administration body, in implementing the principle of direct application of the Constitution, should refuse to apply blatantly unconstitutional provisions, which would lead to the recognition of the paid levy as a tax not due and an overpayment subject to refund.

Keywords: solidarity levy, tax, Constitution of the Republic of Poland, retroactivity, expropriation, equality of taxation, overpayment

1. UWAGI WSTĘPNE

W dniu 19 września 2023 r. weszła w życie nowelizacja¹ ustawy z dnia 27 października 2022 r. o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023–2025 (obecny tytuł ustawy)². Przepisy zmieniające wprowadziły obowiązek zapłaty składki solidarnościowej.

Celem artykułu jest dokonanie oceny zgodności przepisów o składce solidarnościowej z Konstytucją RP oraz rozstrzygnięcie możliwości powołania się przez organ bezpośrednio na normy konstytucyjne w toku sprawy o zwrot zapłaconej składki solidarnościowej.

¹ Ustawa z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1785) – dalej: ustawa nowelizująca.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1622 ze zm. – dalej: ustawa o środkach nadzwyczajnych.

2. CHARAKTER PRAWNY SKŁADKI SOLIDARNOŚCIOWEJ W KONTEKŚCIE DEFINICJI PODATKU LUB INNEJ DANINY PUBLICZNEJ

Składka solidarnościowa jest uregulowana w art. 29a i następnych ustawy o środkach nadzwyczajnych. W pierwszej kolejności należy przeanalizować jej charakter prawny.

Składka solidarnościowa to określona kwota, którą przedsiębiorca ma obowiązek przekazać na rachunek Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny (dalej: Fundusz) za rok 2022. Stosownie do art. 29b ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych obowiązek przekazania składki solidarnościowej dotyczy przedsiębiorcy, który 1 stycznia 2023 r. spełniał łącznie następujące warunki:

- 1) prowadził działalność gospodarczą w co najmniej jednym z następujących obszarów:
 - a) eksploatacji złóż węgla kamiennego lub węgla brunatnego na podstawie koncesji,
 - b) wytwarzania produktów koksowania węgla w określonych instalacjach,
- 2) nie był w 2022 r. mikroprzedsiębiorcą, małym przedsiębiorcą ani średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców³;
- 3) nie był w 2022 r. małą spółką o średniej kapitalizacji ani spółką o średniej kapitalizacji w rozumieniu odpowiedniego rozporządzenia UE.

Przedsiębiorca spełniający ww. warunki jest nazywany przedsiębiorcą obowiązującym.

Obowiązek przekazania składki nie dotyczy wybranych podmiotów określonych w przepisach w sposób generalny (por. art. 29b ust. 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Wysokość składki solidarnościowej oblicza się według wzoru wskazanego w ustawie. Ogólnie rzecz ujmując, składkę solidarnościową oblicza się od dochodu osiągniętego przez przedsiębiorcę obowiązującego przed 2023 r. (art. 29c ustawy o środkach nadzwyczajnych). Dochód jest definiowany jako dochód osiągnięty z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ lub dochód z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (art. 29a ust. 1 pkt 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 236 ze zm.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm.

Dla niektórych szczególnych form opodatkowania lub prowadzenia działalności (ryczałt od dochodów spółek, podatkowe grupy kapitałowe, spółki niebędące osobą prawną) dochód na potrzeby obliczenia składki solidarnościowej definiuje się w inny sposób, np. jako dochód, który byłby osiągnięty, gdyby przedsiębiorca był opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych (art. 29a ust. 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Za rok podatkowy uznano rok, o którym mowa w art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo rok kalendarzowy w przypadku, gdy przedsiębiorca, o którym mowa, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. W przypadku gdy przedsiębiorca nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych ani podatku dochodowego od osób prawnych przez rok podatkowy rozumie się rok obrotowy, o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ (art. 29a ust. 1 pkt 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Przedsiębiorca obowiązany samodzielnie oblicza wysokość składki solidarnościowej. Następnie przekazuje dane dotyczące obliczenia i wysokości składki w sprawozdaniu dotyczącym składki solidarnościowej (art. 29d ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). W przypadku korekty zeznania podatkowego CIT albo PIT za odnośny rok podatkowy przedsiębiorca obowiązany powinien dokonać korekty sprawozdania (art. 29f ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Ustawa o środkach nadzwyczajnych reguluje także termin i tryb wpłaty składki solidarnościowej (art. 29g ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Przepisy ustawy o środkach nadzwyczajnych regulują również tryb kontroli wypełnienia przez przedsiębiorców obowiązanych obowiązków wynikających z ustawy, w tym z zakresu zapłaty składki solidarnościowej (art. 29i).

W przypadku niezłożenia sprawozdania w terminie lub niedokonania w terminie korekty sprawozdania właściwy organ określa wysokość składki solidarnościowej wraz z odsetkami za opóźnienie w drodze decyzji administracyjnej i wzywa do jej przekazania na Fundusz w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji (art. 29j ust. 4 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Co istotne, przepisy ustawy o środkach nadzwyczajnych przewidują odpowiednie stosowanie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷. W szczególności w przypadku połączenia przedsiębiorców

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm. – dalej: o.p.

stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące sukcesji podatkowej (art. 29b ust. 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Ponadto w sprawach dotyczących obliczenia odsetek od składki solidarnościowej, w przypadku niewpłacenia jej w terminie lub wpłacenia w niewłaściwej wysokości, także stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej (art. 29j ust. 11 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Kluczowe dla realizacji celów niniejszego artykułu jest ustalenie, czy składka solidarnościowa stanowi podatek lub inną daninę publiczną w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Artykuł 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża przede wszystkim powszechny obowiązek utrzymywania państwa, czyli zapewnienia środków niezbędnych do funkcjonowania i wypełniania przezeń zadań publicznych.

Artykuł 217 Konstytucji stanowi rozwinięcie art. 84, określając elementy konstrukcji podatku, które powinny znaleźć się w ustawie, takie jak podmiot, przedmiot, stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków⁸. Zasada wyłączności ustawowej, wyrażona w art. 84 i 217 Konstytucji, stanowi gwarancję dla podatników, chroniąc ich przed arbitralnością administracji w zakresie kształtowania ich obowiązków.

Danina publiczna w rozumieniu konstytucyjnym to świadczenie pieniężne pobierane na rzecz podmiotów publicznych, którego ustanowienie, choć częściowo, służy gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych⁹. Tak sformułowana definicja odróżnia daninę publiczną od innych świadczeń należnych państwu, takich jak grzywny czy kary pieniężne innego rodzaju.

Podatki natomiast to szczególny rodzaj danin publicznych. W Konstytucji nie ustanowiono definicji podatku. Traktuje ona termin „podatek” jako tzw. pojęcie zastane, co wyraża się w tym, że treść tej instytucji została wypracowana przed wejściem w życie ustawy zasadniczej¹⁰.

Podatek jest to świadczenie pieniężne o charakterze nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym, generalnym, należne na rzecz związku publicznoprawnego¹¹ i – jak inne daniny publiczne – ustanawiane w celu

⁸ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35), s. 49.

¹⁰ *Ibidem*, s. 51.

¹¹ *Ibidem*, s. 52.

fiskalnym (służy gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych).

Należy rozważyć charakter składki solidarnościowej w świetle tych cech konstytucyjnych.

Charakter pieniężny. Składka solidarnościowa jest zdefiniowana jako „kwota środków finansowych” (art. 29a ust. 1 pkt 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Jest to zatem świadczenie pieniężne.

Nieodpłatność. Składka solidarnościowa ma na celu wsparcie szeroko rozumianych celów publicznych związanych z rynkiem energii, ale nie wiąże się z żadnym zindywidualizowanym świadczeniem ze strony związku publicznoprawnego na rzecz przedsiębiorcy uiszczającego składkę. Przedsiębiorca ten nie otrzymuje w zamian za zapłatę składki żadnej korzyści majątkowej. Mimo że środki mają służyć wsparciu niektórych odbiorców energii, nie jest to świadczenie ekwiwalentne w stosunku do przedsiębiorcy obowiązującego do zapłaty składki. Z tej perspektywy świadczenie to ma zatem charakter nieodpłatny.

Przymusowość. W przypadku niewykonania obowiązku zapłaty składki solidarnościowej możliwe jest zastosowanie przymusu służącego egzekucji. Do egzekucji należnej składki solidarnościowej stosuje się bowiem przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 29l ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Bezzwrotność. Zasadniczo wpłacona składka solidarnościowa nie podlega zwrotowi, jest przesunięciem środków pieniężnych o charakterze definitywnym, pomijając kwestię możliwości zwrotu jej nadpłaty (ma to jednak charakter szczególnie – np. jako konsekwencja jej zawyżenia¹²).

Charakter generalny. Ustawa o środkach nadzwyczajnych określa kategorię podmiotów obowiązanych do zapłaty składki solidarnościowej w sposób ogólny, a przedmiot obciążenia tą składką – abstrakcyjnie. Składka została więc nałożona na pewną kategorię podmiotów (art. 29b ustawy o środkach nadzwyczajnych), które znalazły się w określonej abstrakcyjnie sytuacji, tj. osiągnęły dochód o stosownej wartości (art. 29c ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Należność na rzecz związku publicznoprawnego. Składka solidarnościowa jest należna na rzecz Funduszu, który jest państwowym funduszem celowym. Jego dysponentem jest minister właściwy do spraw energii¹³. Jest to zatem świadczenie należne na rzecz związku publicznoprawnego.

¹² Por. art. 29f ust. 3 pkt 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych.

¹³ Art. 10a ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538 ze zm.).

Cel fiskalny. Celami ustawy wprowadzającej składkę były m.in. ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparcie niektórych odbiorców. Zebrane środki zasiliły Fundusz przeznaczony na te cele. Gromadzenie środków finansowych na realizację zadań publicznych jest kluczowym celem daniny publicznej. Wystarczy, że cel fiskalny jest realizowany choćby w części. Składka solidarnościowa miała wyraźnie na celu pozyskanie środków finansowych dla realizacji zadań publicznych w sektorze energii.

Biorąc to pod uwagę, należy uznać, że składka solidarnościowa ma wszystkie materialne cechy podatku uznane także w doktrynie prawa konstytucyjnego: jest świadczeniem pieniężnym o charakterze nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym, generalnym, jest należna na rzecz związku publicznoprawnego i została ustanowiona w celu zgromadzenia środków na realizację przez państwo zadań publicznych. Niezależnie od nazwy nadanej jej przez ustawodawcę z punktu widzenia Konstytucji ma ona więc charakter prawny podatku.

Na ten wniosek nie wpływa ani jednorazowy charakter składki solidarnościowej, ani też szczególny cel jej ustanowienia. Kwestie te są prawnie nieistotne dla ustalenia, czy dane świadczenie jest podatkiem. Sytuacja, w której nazwa świadczenia nie odpowiada jego właściwościom jako podatku, jest znana doktrynie prawa konstytucyjnego¹⁴.

Należy podkreślić, że cechy konstrukcyjne składki solidarnościowej, określone w ustawie o środkach nadzwyczajnych, korespondują z elementami konstrukcyjnymi podatków i innych danin publicznych, na które wskazuje art. 217 Konstytucji. Przepis ten wymaga, aby ustawa określała kluczowe elementy konstrukcyjne daniny: podmiot, przedmiot i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Ustawa o środkach nadzwyczajnych precyzuje podmiot obciążenia – jest nim „przedsiębiorca obowiązany”, zdefiniowany w sposób generalny na podstawie obiektywnych warunków, co odpowiada wymogowi ustawowego określenia podmiotu opodatkowania. Określa również przedmiot opodatkowania jako dochód osiągnięty przed 2023 r., definiowany przez odwołanie do zasad podatkowych lub rachunkowych. Przedmiot opodatkowania to sytuacja faktyczna lub prawna rodząca obowiązek, a jego skwantyfikowana forma stanowi podstawę opodatkowania, która również musi być określona, jako że bez tego przedmiot opodatkowania nie byłby w pełni określony na cele poboru świadczenia.

¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 57.

Ustawa o środkach nadzwyczajnych wskazuje sposób obliczenia wysokości składki według wzoru, co w istocie stanowi ustawowe określenie metody kalkulacji, funkcjonalnie odpowiadające określeniu stawki, niezbędne do ustalenia wysokości świadczenia. Choć ustawa o środkach nadzwyczajnych nie reguluje ulg ani umorzeń, w sposób generalny określa kategorie podmiotów zwolnionych, spełniając tym samym konstytucyjny wymóg wskazania kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

Wszystkie te elementy – ustawowe i generalne określenie podmiotu, przedmiotu (podstawy), metody kalkulacji (stawki) oraz kategorie zwolnień – stanowią kluczowe cechy konstrukcyjne podatku, których ustawowe uregulowanie jest wprost wymagane przez art. 217 Konstytucji. Ich obecność w ustawie o środkach nadzwyczajnych, w połączeniu z opisanymi wyżej cechami tego świadczenia, jednoznacznie wskazuje na to, że składka solidarnościowa posiada materialne cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji.

Pomimo swojej nazwy składka solidarnościowa jest więc podatkiem, przedsiębiorca obowiązany – podatnikiem, a podmiot właściwy w sprawie jej wymiaru występuje w roli organu podatkowego. Nie bez znaczenia jest też okoliczność posługiwania się terminologią (w przepisach mowa o „określaniu”¹⁵ składki solidarnościowej przez właściwy organ) oraz instytucjami prawa podatkowego, takimi jak stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej co do sukcesji podatkowej i zasad naliczania odsetek od zaległości. Sprawozdanie dotyczące składki solidarnościowej pełni z kolei funkcję deklaracji podatkowej.

3. SKŁADKA SOLIDARNOŚCIOWA W ŚWIETLE ZASAD KONSTYTUCYJNYCH

3.1. Uwagi wstępne

Jak wykazano powyżej, składka solidarnościowa posiada cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji. Fakt ten przesądza o konieczności poddania przepisów ustawy o środkach nadzwyczajnych, wprowadzających ten obowiązek, ocenie w świetle konstytucyjnych zasad dotyczących nakładania podatków.

Konieczne jest zatem odniesienie przepisów ustawy o środkach nadzwyczajnych do zasad konstytucyjnych w zakresie, w jakim przepisy tej ustawy wprowadzają obowiązek zapłaty składki solidarnościowej. Analiza

¹⁵ Por. art. 29j ust. 4 ustawy o środkach nadzwyczajnych.

ta pozwoli na ocenę zgodności tych przepisów z normami konstytucyjnymi. Należy podkreślić, że zasady o charakterze konstytucyjnym nabierają szczególnego znaczenia w sferze stosunków z zakresu prawa podatkowego, gdzie jednostka jest narażona na ujemne konsekwencje władczego działania organów publicznych.

W tym kontekście istotne znaczenie mają okoliczności uchwalenia i wejścia w życie przepisów o składce solidarnościowej.

Po pierwsze, ustawa nowelizująca została uchwalona przez Sejm 16 sierpnia 2023 r. (w ramach rozpatrywania poprawek senackich), a weszła w życie 19 września 2023 r. Jak już wskazano, można przyjąć uproszczenie, że składkę solidarnościową oblicza się na podstawie dochodu osiągniętego przed 2023 r., w istocie ustawa nowelizująca z 2023 r. wprowadziła zatem obowiązek zapłaty składki solidarnościowej od zdarzenia (osiągnięcie dochodu), które miało miejsce przed jej ustanowieniem.

Po drugie, w trakcie prac nad wprowadzeniem składki solidarnościowej senacka Komisja Gospodarki Narodowej i Innowacyjności przyjęła poprawkę przewidującą wyłączenie obowiązku zapłaty składki solidarnościowej przez spółki o średniej kapitalizacji i mniejsze (art. 29a ust. 1 pkt 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych), w konsekwencji czego składka ta – zgodnie z intencją autora poprawki – miała objąć tylko jeden podmiot, co faktycznie nastąpiło¹⁶. O wskazanym celu świadczy przebieg prac w komisji senackiej: „Chciałabym jednocześnie zgłosić, Szanowni Państwo, poprawkę, która będzie zwalniała ze składki solidarnościowej małe i średnie przedsiębiorstwa. Według tej poprawki ze składki zwolnione zostaną także spółki, w których zatrudnienie wynosi poniżej 3 tysięcy pracowników. **Uzasadnione jest to faktem, że projektowanymi przepisami objętych zostało 5 spółek, z czego cztery zatrudniają poniżej 3 tysięcy osób** [wyróż. autorów], w tym dwie, które znajdują się w ciężkiej sytuacji finansowej pomimo dobrych wyników w roku 2022. Stąd poprawka, aby przyjąć dodatkowe kryterium dotyczące zatrudnienia, tak aby nie obciążać nadmiernie mniejszych spółek z branży wydobywczej i koksowniczej. To jest poprawka uzgodniona z ministerstwem klimatu, tak że tę poprawkę pragnę również złożyć”¹⁷.

¹⁶ Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, *Składka solidarnościowa: mniejsze firmy jednak nie zapłacą*, 2023, <https://www.opzz.org.pl/aktualnosci/kraj/2023/07/skladka-solidarnosciowa-mniejsze-firmy-jednak-nie-zaplaca> (dostęp: 19.05.2025).

¹⁷ Wypowiedź senator Marii Koc, stenogram z 169. posiedzenia Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności Senatu RP, 2023, <https://www.senat.gov.pl/prace/komisje-senackie/przebieg,10273,1.html> (dostęp: 19.05.2025).

3.2. Zasada powszechności i równości opodatkowania

Za sprawiedliwy w świetle Konstytucji uznać można podatek ponoszony przez każdego i na zasadzie równości¹⁸. Przy czym „każdy” oznacza nie tylko osobę fizyczną (obywatela czy cudzoziemca), ale i osoby prawne¹⁹. Nie ma zatem wątpliwości, że omawiane zasady stosuje się także do wyznaczania zasad opodatkowania jednostek innych niż osoby fizyczne.

Konstytucyjnym fundamentem zasady powszechności opodatkowania jest art. 84 Konstytucji, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia określonych w ustawie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków.

Powszechność opodatkowania wraz z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) tworzą materialny aspekt sprawiedliwości podatkowej. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r.²⁰: „z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo”.

W świetle powyższego zasada równości dyktuje postulat identycznego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą relewantną cechą, w szczególności znajdujących się w analogicznej sytuacji ekonomicznej. Może być ona odnoszona np. do wielkości i struktury posiadanego majątku czy charakteru i skali osiągniętych dochodów. Oznacza to, że podatnicy powinni być obciążeni opodatkowaniem w sposób równomierny, bez dyskryminujących lub faworyzujących różnicowań.

Z powyższym koresponduje treść konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Za skrajny przykład naruszenia tej zasady w dziedzinie opodatkowania można uznać nałożenie podatku na daną osobę zamiast w sposób generalny. Słusznie wskazuje się w literaturze, że „podatki indywidualne byłyby sprzeczne z istotą tego rodzaju danin publicznych oraz pozostawałyby

¹⁸ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80, za: J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 86.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14.

²⁰ Sygn. P 49/13.

w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości²¹. Naszym zdaniem o podatku o takim charakterze można mówić także wówczas, gdy jest on indywidualny *de facto*. Z podatkiem tego rodzaju mamy do czynienia w sytuacji, w której *de iure* jest on nakładany w sposób generalny (co jest warunkiem uznania go za podatek), ale w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, tj. poprzez takie sformułowanie kryteriów opodatkowania, aby obowiązek jego zapłaty dotyczył jednej albo większej liczby konkretnych osób.

Powyższe wiąże się z kwestią zdolności płatniczej. Ciężar danin publicznych powinien być rozłożony w sposób proporcjonalny do możliwości ekonomicznych podmiotów obowiązanych do ich zapłaty. W konsekwencji jednostki posiadające taką samą zdolność do ponoszenia ciężarów, wynikającą np. z porównywalnego poziomu dochodów, wartości posiadanego majątku czy skali prowadzonej działalności gospodarczej, powinny być obłożone podobnym ciężarem podatkowym. Jak wyjaśnił bowiem TK w wyroku z dnia 28 października 2015 r.²², „ustawodawca, kierując się zasadą sprawiedliwości podatkowej, powinien konstruować system podatkowy w taki sposób, by realizował on określone funkcje państwa. Sprawiedliwość ta powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wobec wszystkich obywateli. Musi być przy tym uwzględniona zdolność dochodowa ludzi, która uzależnia wysokość obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku”.

Należy więc stwierdzić, że jeśli ustawodawca decyduje się wprowadzić podatek, obowiązek jego zapłaty powinien dotyczyć wszystkich podmiotów spełniających określone kryteria. Niedopuszczalne jest ograniczanie poboru podatku bez uwzględnienia istotnych różnic uzasadniających odmienne traktowanie, gdyż ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości²³. Za bezwzględnie niedopuszczalne uznać należy obciążanie podatkiem skonstruowanym w ten sposób, aby dotyczył tylko jednego podatnika, istotą zasady powszechności opodatkowania jest bowiem obowiązek przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę

²¹ K. Zaradkiewicz, *Komentarz do art. 21, [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

²² Sygn. K 21/14.

²³ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08.

możliwości przez wszystkich²⁴. Obciążenie danym podatkiem tylko jednego podmiotu prowadzi w szczególności do pogwałcenia zasady równości podatkowej, ponieważ narusza to postulat identycznego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą relewantną cechą, w szczególności znajdujących się w analogicznej sytuacji ekonomicznej, które powinny być obciążone podatkiem w sposób równomierny, a osiągnięcie tego nie jest możliwe poprzez faktyczne obciążenie podatkiem jednego podmiotu.

3.3. Zasada ochrony prawa własności

Artykuł 21 Konstytucji ustanawia zasadę ochrony własności. Przepis ten w ust. 2 precyzuje, że „wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem”.

W piśmiennictwie – rozważając, czy podatek może być uznany za narzędzie konfiskatoryjne – uznaje się za sporne, „czy i w jakim zakresie opodatkowanie może stanowić instrument nadmiernej ingerencji prawodawcy w sferę chronioną w postaci wolności majątkowej (autonomii) – ingerencja taka polega na stworzeniu mechanizmu, który w praktyce może prowadzić do istotnego umniejszenia stanu majątkowego. Podatki nie stanowią jednak instrumentów ingerencji w sferę jednostkowego statusu prawnego, lecz ciążą na każdym podmiocie, który znalazł się w określonej sytuacji prawnej”²⁵.

Nawet jeśli by przyjąć, że podatek nie może być uznany za instrument służący wywłaszczeniu, to taki wniosek byłby poprawny przy założeniu, że mowa o podatku rzeczywiście nakładanym na określone **kategorie** podmiotów. Naszym zdaniem podatek, który w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, jest podatkiem indywidualnym, a przez to nabiera charakteru wywłaszczeniowego. W naszej ocenie opodatkowanie o takim charakterze jest rażąco sprzeczne z art. 21 Konstytucji.

Konieczne jest także rozważenie, czy podwójne opodatkowanie tego samego dochodu jest zgodne z zasadą ochrony prawa własności. Zdaniem TK, wyrażonym w wyroku z dnia 18 listopada 2014 r.²⁶, Konstytucja nie wprowadziła generalnego zakazu podwójnego opodatkowania. Trybunał zauważył, że wcześniejsze jego wyroki dotyczące tego zjawiska nie stanowią podstawy do wniosku, iż naruszenie zakazu podwójnego opodatkowania

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ K. Zaradkiewicz, *Komentarz...*

²⁶ Sygn. K 23/12.

proceeds directly, „in some way automatically”, to the violation of the Constitution. The inconsistency of double taxation with the Constitution may arise only when, when double taxation constitutes an excessive (disproportionate) interference with the taxpayer's property rights. In this context, the Tribunal refers to the principle expressed in art. 21 ust. 1 of the Constitution. Another situation, in which double taxation may be inadmissible, is the violation of the principle of fairness of taxation.

In our opinion, the fact of taxation of the same income by the same tax a second time may strengthen the claim for a specific character of the tax, to the extent it has an individual dimension (in fact). In such a case, the income is not only a category of economic service for the basis of the tax, but also the amount of the tax, to the extent of the income, which the legislator decides to confiscate. If it were not about a confiscatory goal, it would be not only the acquisition of financial resources from one entity under the guise of a tax, but also, for example, the increase of the tax rate of the income tax for the purpose of the uniform collection of funds for the realization of a specific public task among the entities specified, generally speaking, in a substantive way, and not in a formal way.

3.4. Zasada niedziałania prawa wstecz

Today in democratic and rule-of-law states the principle of non-retroactivity of law (*lex retro non agit*) is a permanent and indispensable element of legal culture, building and solidifying trust in the law²⁷. According to the jurisprudence of the Constitutional Tribunal, this principle is one of the foundations of the concept of a democratic rule of law, derived together with everything else from art. 2 of the Constitution. The essence of this principle leads to the prohibition of the creation of legal norms, which would require the application of newly established regulations to events, facts or legal situations, which had already occurred in life. The purpose of this principle is the protection of trust in the law and the rule of law, guaranteeing the predictability of the actions of the public authority and the stability of relations

²⁷ W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, s. 38, <https://doi.org/10.18778/8220-833-7>

prawnych. Jednostki powinny mieć możliwość kształtowania swoich spraw na podstawie prawa obowiązującego w danym momencie, bez obawy przed nagłą zmianą reguł gry. Pomimo fundamentalnego znaczenia zasada *lex retro non agit* nie ma charakteru absolutnego. Dopuszczalne są od niej odstępstwa, jednak wyłącznie w ściśle określonych, wyjątkowych okolicznościach. Możliwość wprowadzenia regulacji działających z mocą wsteczną jest warunkowana koniecznością realizacji innej, równie istotnej lub w danych okolicznościach ważniejszej zasady konstytucyjnej. Co kluczowe, warunkiem dopuszczalności takiego wyjątku jest także stwierdzenie, że realizacja tej nadrzędnej wartości konstytucyjnej nie jest możliwa do osiągnięcia za pomocą innych środków prawnych, niepowodujących skutku retroaktywnego, lub że te inne środki okazałyby się oczywiście niewystarczające²⁸.

W wyroku z dnia 13 marca 2014 r.²⁹ TK wyjaśnił, że z działaniem prawa wstecz (tzn. z retroakcją) mamy do czynienia wówczas, gdy obowiązuje nakaz stosowania zmienionych norm prawnych do stanu faktycznego, który w pełni ukształtował się pod rządami przepisów wcześniej obowiązujących. Nadanie normom mocy wstecznej następuje zatem także wtedy, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych norm w życie.

Pogwałcenie zasady *lex retro non agit* stoi w rażącej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa, opierającej się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które umożliwiają jednostce decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie możliwie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie te działania mogą za sobą pociągnąć³⁰.

Jak podkreślił TK w wyroku z dnia 27 lutego 2002 r.³¹, pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego mają „ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy czym pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego

²⁸ Wyroki TK: z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00; z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09.

²⁹ Sygn. P 38/11.

³⁰ Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

³¹ Sygn. K 47/01.

przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoim interesami”.

Powyższe prowadzi do wniosku, że oczywiście niedopuszczalne jest ustanowienie podatku, którego zapłata zależy od okoliczności faktycznych zaistniałych przed wejściem w życie przepisów, na mocy których został on wprowadzony. Niezgodne z zasadą niedziałania prawa wstecz było zatem wprowadzenie ustawą nowelizującą z 2023 r. obowiązku zapłaty składki solidarnościowej od dochodu osiągniętego przed 2023 r., tj. od zakończonego roku podatkowego (obrotowego), który został rozliczony przed jej ustanowieniem.

3.5. Nakaz stosowania odpowiedniego *vacatio legis*

Wśród zasad legislacji podatkowej szczególne znaczenie ma zasada wymagająca zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, czyli czasu pomiędzy publikacją aktu normatywnego a dniem jego wejścia w życie.

Potrzeba przestrzegania tej zasady wypływa bezpośrednio z konstytucyjnych standardów państwa prawnego, w tym zwłaszcza z wymogów pewności prawa oraz zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, które zakorzenione są w przepisach konstytucyjnych.

Trybunał Konstytucyjny w swoim bogatym orzecznictwie³² wielokrotnie podkreślał, że powyższe zasady nabierają szczególnego znaczenia w dziedzinie prawa podatkowego. Specyfika stosunku podatkowego, w którym wyraźnie zaznacza się władztwo państwa, a relacja między państwem a podatnikiem charakteryzuje się brakiem równorzędności, sprawia, że gwarancje ochrony prawnej interesów jednostki stają się w tym obszarze wyjątkowo istotne i wymagają wzmocnionej ochrony. Chodzi w szczególności o zapewnienie jednostkom realnej możliwości planowania swoich działań gospodarczych. Podatnicy muszą mieć bowiem pewność co do obowiązujących regulacji podatkowych, na podstawie których będą podejmować decyzje ekonomiczne. Ta możliwość planowania jest ściśle powiązana z „dostępnością” przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem. Konsekwencją wynikającą z zasad konstytucyjnych

³² Na przykład wyroki TK: z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93; z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95 oraz z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

i specyfiki prawa podatkowego jest wymóg, aby wszelkie zmiany w ustawodawstwie były publikowane i znane jednostkom z odpowiednim, wystarczającym wyprzedzeniem czasowym (szczególnie zaś w przypadku prawa podatkowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego). Takie działanie legislacyjne jest niezbędnym warunkiem realizacji zasad pewności prawa i zaufania jednostki do państwa w sferze prawodawstwa podatkowego.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że niekorzystne dla podatnika (adresata) zmiany w prawie podatkowym (daninowym) nie mogą być wprowadzane w czasie trwania roku podatkowego oraz powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Przykładowo, jak wskazuje się w orzecznictwie TK: „[p]rzyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania”³³.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił także wagę zasad stanowienia przepisów prawa podatkowego, wskazując, że nie można im nadawać mocy wstecznej, o ile pogarszają one sytuację podatnika³⁴.

Wskazuje się także, że znoszenie lub ograniczanie praw podmiotowych przysługujących jednostce nie może być arbitralne; ochrony wymagają także tzw. interesy w toku³⁵.

3.6. Naruszenia Konstytucji

Zasada powszechności i równości opodatkowania. W świetle tej zasady niedopuszczalne jest nałożenie podatku, który w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, poprzez takie sformułowanie kryteriów opodatkowania, że faktycznie obowiązek zapłaty spoczywać będzie na jednym lub ściśle określonych podmiotach. Taki podatek nabiera charakteru podatku indywidualnego, który stoi w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości.

Analizowane przepisy o składce solidarnościowej, choć *de iure* określają kategorię podmiotów obowiązanych (przedsiębiorcy spełniający

³³ Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

³⁴ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93.

³⁵ Wyrok TK z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11.

określone kryteria), mają *de facto* indywidualny charakter. Z przebiegu prac legislacyjnych w Senacie wynika jasno intencja ograniczenia stosowania składki solidarnościowej do jednego podmiotu.

Skoro celem ustawodawcy było faktyczne obciążenie podatkiem jednego, z góry określonego podmiotu, nawet przy użyciu generalnych kryteriów, stanowi to rażące naruszenie zasady powszechności i równości opodatkowania. Podmiot będący w analogicznej sytuacji ekonomicznej, lecz nieobjęty omawianymi przepisami z uwagi na szczegółowe kryteria wyłączenia (np. w związku z określonym poziomem zatrudnienia, o którym mowa była w toku prac w komisji senackiej), był potraktowany odmiennie (lepiej), co wprost godzi w postulat identycznego traktowania i równomiernego obciążania opodatkowaniem.

Zasada ochrony prawa własności. Okoliczność *de facto* indywidualnego charakteru składki solidarnościowej, nałożonej – zgodnie z intencją ustawodawcy – na jeden podmiot, nadaje jej charakteru wyłączeniowego. Opodatkowanie, które w praktyce dotyczy tylko jednego podmiotu, jest rażąco sprzeczne z zasadą ochrony własności, mającą swe odzwierciedlenie w art. 21 Konstytucji.

Składka solidarnościowa obliczana jest od dochodu osiągniętego przed rokiem podatkowym 2023. Fakt opodatkowania drugi raz tego samego dochodu, który potencjalnie był już przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym (co do zasady 19% podatku dochodowego od osób prawnych), wzmacnia wnioski o wyłączeniowym charakterze tak skonstruowanego, faktycznie indywidualnego podatku. W takiej sytuacji dochód nie służy jako podstawa wymiaru podatku w celu równomiernego rozłożenia ciężaru publicznego na wszystkich podmiotach o podobnych możliwościach płatniczych, lecz stanowi majątek nabyty w określonym czasie, którego część jest przez państwo niejako konfiskowana pod pozorem podatku. W naszej ocenie takie działanie jest fundamentalnie sprzeczne z zasadą ochrony prawa własności.

Zasada niedziałania prawa wstecz. Przepisy o składce solidarnościowej weszły w życie 19 września 2023 r. Tymczasem kwota składki solidarnościowej zależy od dochodu osiągniętego przez przedsiębiorcę przed 2023 r. Oznacza to, że ustawodawca nałożył nowy obowiązek na podstawie zdarzenia (osiągnięcie dochodu przed 2023 r.), które miało miejsce i zakończyło się przed wejściem w życie przepisów wprowadzających ten obowiązek. Jest to klasyczny przykład niedopuszczalnej retroakcji. Naruszenie zasady *lex retro non agit* w tak fundamentalny sposób stanowi

rażące pogwałcenie zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa. Nie dostrzegamy jednocześnie wartości chronionych konstytucyjnie, które usprawiedliwiałyby ustanowienie składki solidarnościowej w sposób sprzeczny z zasadą niedziałania prawa wstecz.

Nakaz stosowania odpowiedniego *vacatio legis*. Ustawa nowelizująca weszła w życie z czternastodniowym *vacatio legis* (art. 11). Oznacza to, że czas pomiędzy publikacją a wejściem w życie przepisów wprowadzających składkę solidarnościową był niezwykle krótki. Biorąc pod uwagę rangę i charakter nowego obciążenia, tak krótki okres *vacatio legis* jest niewystarczający i narusza wymóg umożliwienia podatnikom przygotowania się do nowych regulacji.

Podkreślić należy jednak, że nawet gdyby *vacatio legis* było odpowiednie, aspekt retroaktywności przepisów (opodatkowanie dochodu sprzed 2023 r.) czyni kwestię *vacatio legis* drugorzędną, gdyż obowiązek zapłaty podatku powstał na podstawie zdarzenia sprzed wejścia w życie ustawy. Innymi słowy, nawet odpowiednio długie *vacatio legis* nie stanowiłoby pogwałcenia zasady *lex retro non agit*. Owo naruszenie odbiera bowiem możliwość racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami przez podatnika na podstawie obowiązującego prawa.

Na marginesie należy wspomnieć też o innym naruszeniu Konstytucji. Otóż ustawa nowelizująca była procedowana w trybie pilnym³⁶, co jest niedopuszczalne w stosunku do ustaw podatkowych (art. 123 ust. 1 Konstytucji). Należy zgodzić się z poglądem, że „do materii ustaw podatkowych należałoby zaliczyć takie kwestie, jak nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów”³⁷. Skoro ustawa nowelizująca wprowadziła nowy podatek, nie ulega wątpliwości, że powinna być uznana za „ustawę podatkową” w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

W świetle powyższego stoimy na stanowisku, że przepisy o składce solidarnościowej naruszają wskazane wyżej zasady konstytucyjne w sposób rażący.

³⁶ Zob. opis przebiegu legislacyjnego – Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, 2023, druk nr 3487, IX kadencja Sejmu RP, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3487> (dostęp: 19.05.2025).

³⁷ P. Chybalski, *Komentarz do art. 123, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

4. RAŻĄCA NIEZGODNOŚĆ USTAWY PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A MOŻLIWOŚĆ STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. za nadpłatę uważa się m.in. kwotę nie należnie zapłaconego podatku.

Nadpłata może powstać w wyniku orzeczenia TK (por. art. 74 o.p.). Jest to związane z faktem, że w przypadku podatków, których obowiązek zapłaty powstaje z mocy prawa, podatnik nie może odmówić wykonania obowiązku nawet w przypadku powzięcia wątpliwości co do konstytucyjności normy, przez którą obowiązek podatkowy został ukształtowany³⁸. Dopiero wyrok Trybunału stanowi bowiem podstawę niezastosowania się jednostki do normy prawnej, której niekonstytucyjność została stwierdzona.

Nie ulega wątpliwości, że organy administracji publicznej (w tym organy podatkowe) powinny dokonywać takiej interpretacji przepisów prawa, aby była ona zgodna z Konstytucją (tj. powinny dokonywać wykładni prokonstytucyjnej)³⁹. Powstaje jednak pytanie, czy możliwe jest stwierdzenie nadpłaty przez organ podatkowy w sytuacji stwierdzenia rażącej niezgodności ustawy podatkowej z Konstytucją.

Odpowiedź na tak postawione pytanie należy rozpocząć od rozważenia, czy organ administracji publicznej jest uprawniony do odmowy zastosowania niekonstytucyjnego przepisu. Jest to o tyle istotne, że odmowa zastosowania przepisu nakładającego podatek nakazywałaby pominąć ten przepis w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, a co za tym idzie – stwierdzić powstanie nadpłaty wobec zapłaty podatku bez podstawy prawnej, tj. nie należnie.

Należy przypomnieć, że przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej (art. 8 ust. 2 Konstytucji). Jedną z form bezpośredniego stosowania Konstytucji jest stosowanie kolizyjne. Polega ono na posługiwaniu się zasadą *lex superior derogat legi inferiori*, gdzie Konstytucja stanowi prawo nadrzędne. Organ stosujący prawo, dochodząc do przekonania o kolizji aktu niższego rzędu z przepisem Konstytucji, odmawia zastosowania tego aktu niższego rzędu⁴⁰. Skłaniamy się ku

³⁸ E. Prejs, *Nadpłata podatku powstała w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5, s. 9.

³⁹ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) wydane w składzie 7 sędziów z dnia 13 października 2014 r., sygn. II FPS 7/14.

⁴⁰ J. Roszkiewicz, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez organy administracji publicznej*, „Przegląd Legislacyjny” 2015, nr 4(94), s. 61.

poglądowi, że dopuszczalna jest odmowa zastosowania przepisu ustawy, w tym podatkowej, przez organ administracji publicznej.

Jak słusznie wskazuje M. Jaśkowska, skoro organy administracyjne mogą swobodnie posługiwać się regułami kolizyjnymi, to nie ma powodów, by nie stosować przepisów Konstytucji za pomocą reguły *lex superior derogat legi inferiori*. Odrzuca ona argument, że stosowanie tej zasady w stosunku do ustaw stanowi czynność specyficzną, niedostępną dla organów nieuprawnionych do kontroli konstytucyjnej⁴¹. W konsekwencji stwierdza, że „organem uprawnionym do decydowania o niezgodności aktu normatywnego z konstytucją, w przypadku gdy nie zapadło jeszcze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, może być każdy organ stosujący prawo. Organ administracyjny czyni to, licząc się przy tym z ryzykiem odmiennego poglądu sądu”⁴².

Zgadzamy się też z B. Banaszakiem, który uznaje kompetencję organów administracji publicznej do odmowy stosowania przepisów prawa: „Nie ma mowy o chaosie prawnym, w którym każdy miałby prawo do interpretowania Konstytucji według własnych przekonań. Ilość ośrodków decyzyjnych nie jest w istocie duża i ulega redukcji właściwie do SN i NSA. Gdy sprawa nie trafi zaś do nich, bo np. żadna ze stron nie zakwestionuje odmowy zastosowania w konkretnej sprawie ustawy uznanej przez sąd czy też organ administracji publicznej za sprzeczną z Konstytucją, to znaczy, że ów sąd bądź organ administracji publicznej dobrze odczytał Konstytucję i zastosowany przez niego jej przepis nie budzi żadnych kontrowersji interpretacyjnych. Nie można przecież zapominać, gdy mówi się o bezpośrednim stosowaniu Konstytucji, że ma ono zastosowanie przede wszystkim tam, gdzie jej postanowienia są wystarczająco precyzyjne, aby były stosowane. Obojętnie, kto je czyta, rozumie je więc tak samo. Wówczas, przynajmniej w ich przypadku, Konstytucja RP spełnia od lat formułowany w polskiej doktrynie prawa postulat jurystyczności i przestaje być jedynie odległym od rzeczywistości ozdobnikiem”⁴³.

⁴¹ M. Jaśkowska, *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania konstytucji*, [w:] *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka*, red. I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga, Kraków 2001, s. 277–283, za: J. Roszkiewicz, *Bezpośrednie...*, s. 70.

⁴² *Ibidem* za: B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, komentarz do art. 8.

⁴³ B. Banaszak, *Konstytucja...*, komentarz do art. 8.

Nie można tracić z pola widzenia faktu, że organy administracji publicznej są emanacją państwa. Jeśli więc państwo poprzez akt legislacyjny popełnia błąd polegający na ustanowieniu przepisów rażąco sprzecznych z Konstytucją, obowiązkiem organów tego państwa, a więc także i organów administracji publicznej, jest doprowadzenie do stanu zgodnego z Konstytucją, co może przybrać formę odmowy zastosowania przepisów ustawy. W kontekście tak rozumianej roli organów administracji publicznej nie jest możliwe sprowadzenie ich funkcji wyłącznie do bezrefleksyjnego wykonywania ustaw, zwłaszcza gdy ich treść lub sposób uchwalenia rażąco odbiega od standardów konstytucyjnych; organy te są bowiem odpowiedzialne za zgodność działań z ustawą zasadniczą (co znajduje wyraz w zasadzie praworządności).

Za powyższym przemawia także zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionej przez nie prawa, która jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych wynikających z art. 2 Konstytucji. W naszej ocenie naruszeniem zasady zaufania jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne – tutaj zasada bezpośredniego stosowania Konstytucji – ma charakter pozorny. Co więcej, oparcie rozstrzygnięcia organu administracji na normie oczywiście sprzecznej z Konstytucją nie tylko powoduje naruszenie zasady zaufania, lecz wręcz pogłębia brak zaufania do państwa, które, mimo że raz popełniło błąd (legislatywa), tkwi w nim nadal (egzekutywa).

Naszym zdaniem, mając na uwadze to, że przepisy o składce solidarnościowej są rażąco niezgodne z Konstytucją, organ administracji publicznej jest obowiązany do odmowy ich zastosowania. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty prowadziłyby to do uznania, że składka solidarnościowa została zapłacona bez podstawy prawnej, stanowi więc kwotę nienależnie zapłaconego podatku, czyli nadpłatę podlegającą zwrotowi.

5. WNIOSKI

Analiza przepisów regulujących składkę solidarnościową (art. 29a i nast. ustawy o środkach nadzwyczajnych) prowadzi do wniosku, że posiada ona materialne cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji. Fakt ten nie jest zależny od nazwy nadanej przez ustawodawcę ani od jednorazowego charakteru czy szczególnego celu składki. Co więcej, ustawa posługuje się elementami konstrukcyjnymi podatku wskazanymi przez art. 217 Konstytucji.

Przepisy o składce solidarnościowej cechują się rażąco niezgodnością z następującymi zasadami konstytucyjnymi:

- 1) zasadą powszechności i równości opodatkowania – chociaż *de iure* składka jest nakładana na generalnie określony krąg podmiotów, analiza prac legislacyjnych (poprawka senacka) jasno wskazuje, że intencją było faktyczne obciążenie tylko jednego podmiotu; taki *de facto* indywidualny charakter podatku jest niedopuszczalny i stanowi rażąco naruszenie zasady równości, która wymaga identycznego traktowania podmiotów w analogicznej sytuacji ekonomicznej i proporcjonalnego rozkładu ciężaru;
- 2) zasadą ochrony prawa własności – *de facto* indywidualny charakter składki oraz fakt, że jest ona obliczana od dochodu osiągniętego przed jej ustanowieniem (czyli majątku już wypracowanego przez przedsiębiorcę), nadaje jej charakter wywłaszczeniowy; dochód ten nie służy jako podstawa do równomiernego rozłożenia ciężaru publicznego, ale wyznacza część majątku niejako konfiskowaną pod pozorem podatku; fakt ponownego opodatkowania tego samego dochodu (który był już przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym) wzmacnia wnioski o wywłaszczeniowym charakterze składki, co jest rażąco sprzeczne z art. 21 Konstytucji;
- 3) zasadą *lex retro non agit* – przepisy wprowadzające składkę solidarnościową weszły w życie 19 września 2023 r., ale obowiązek jej zapłaty zależy od dochodu osiągniętego przed 2023 r.; oznacza to nałożenie nowego obowiązku na podstawie zdarzenia, które miało miejsce i zakończyło się przed wejściem ustawy w życie; jest to klasyczny i niedopuszczalny przykład retroakcji, naruszający zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionej przez nie prawa;
- 4) nakazem stosowania odpowiedniego *vacatio legis* – w przypadku tak istotnego nowego obciążenia czternastodniowy okres jest niewystarczający do umożliwienia podatnikom przygotowania się do nowych regulacji, naruszając zasady pewności prawa i zaufania; jednocześnie wyżej opisane działanie ustawodawcy, *a fortiori*, stanowi naruszenie wywodzonych z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasad: a) zakazu wprowadzania niekorzystnych dla podatnika (adresata) zmian w prawie podatkowym (daninowym) w czasie trwania roku podatkowego oraz b) obowiązku ogłaszania niekorzystnych dla podatnika (adresata) zmian w prawie podatkowym (daninowym) co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego; chociaż naruszenie to jest znaczące, w kontekście retroaktywności staje się drugorzędne,

gdyż obowiązek powstał na podstawie zdarzenia sprzed wejścia w życie ustawy, co uniemożliwia racjonalne rozporządzenie interesami nawet przy odpowiednim *vacatio legis*.

Ponadto niezgodny z Konstytucją był także tryb uchwalenia składki solidarnościowej, gdyż ustawa ją wprowadzająca była procedowana w trybie pilnym, co jest niedopuszczalne w przypadku ustaw podatkowych, do których zalicza się przepisy wprowadzające nowy podatek.

Organ administracji publicznej, stosując prawo, może i powinien odmawiać stosowania aktów niższego rzędu, które są sprzeczne z Konstytucją, zgodnie z zasadą *lex superior derogat legi inferiori*. Dotyczy to także ustaw. Organy administracji publicznej, będące emanacją państwa, są odpowiedzialne za działania zgodne z ustawą zasadniczą i nie mogą być sprowadzone do bezrefleksyjnych wykonawców ustaw, zwłaszcza gdy mowa o przepisach rażąco sprzecznych z Konstytucją. Odmowa zastosowania przepisów ustawy stojących w oczywistej sprzeczności z ustawą zasadniczą jest wyrazem zasady zaufania jednostki do państwa. Tak więc w sytuacji złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty niekonstytucyjność przepisów o składce solidarnościowej powinna prowadzić organ administracji publicznej do konkluzji, że doszło do jej zapłaty bez podstawy prawnej, co stanowiłoby tym samym przyczynę stwierdzenia jej nadpłaty.

BIBLIOGRAFIA

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Chybalski P., *Komentarz do art. 123, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Jaśkowska M., *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania konstytucji*, [w:] *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka*, red. I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga, Kraków 2001.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35).
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, <https://doi.org/10.18778/8220-833-7>
- Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, *Składka solidarnościowa: mniejsze firmy jednak nie zapłacą*, 2023, <https://www.opzz.org.pl/aktualnosci/kraj/2023/07/skladka-solidarnosciowa-mniejsze-firmy-jednak-nie-zaplaca> (dostęp: 19.05.2025).

- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22.
- Prejs E., *Nadpłata podatku powstała w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5.
- Roszkiewicz J., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez organy administracji publicznej*, „Przegląd Legislacyjny” 2015, nr 4(94).
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, 2023, Sejm RP IX kadencji, druk sejmowy nr 3487, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3487> (dostęp: 19.05.2025).
- Stenogram z 169. posiedzenia Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności Senatu RP, 2023, <https://www.senat.gov.pl/prace/komisje-senackie/przebieg,10273,1.html> (dostęp: 19.05.2025).
- Zaradkiewicz K., *Komentarz do art. 21, [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

Adam Mariański* 

NIEKONSTYTUCYJNOŚĆ DANINY SOLIDARNOŚCIOWEJ – RAŻĄCE NARUSZENIE ZASADY SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

Streszczenie: Danina solidarnościowa to nazwa dodatkowego podatku dochodowego od osób fizycznych, który jest pobierany od łączonych dochodów z wybranych źródeł przychodów. Podatek po przekroczeniu progu dochodów w wysokości 1 000 000 zł uiszcza daninę w wysokości 4%. Celem badawczym niniejszego artykułu jest sprawdzenie, czy danina ta nie narusza zasad równości i sprawiedliwości podatkowej. W tym celu konieczne jest wskazanie na źródła zasad prawa podatkowego i ich znaczenia dla oceny poszczególnych instytucji tej gałęzi, ze szczególnym uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej. Niezbędne jest także omówienie konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zwłaszcza podziału na źródła przychodów. W dalszej kolejności regulacje dotyczące daniny solidarnościowej zostaną poddane ocenie ich zgodności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zarówno w układzie poziomym, jak i pionowym. Pozwoli to ustalić ich zgodność z zasadami konstytucyjnymi.

Słowa kluczowe: zasada sprawiedliwości podatkowej, podatek dochodowy, danina solidarnościowa

* Doktor habilitowany, profesor UŁa. Dyrektor Centrum Myśli Podatkowej Uczelni Łazarskiego, prezes Fundacji Polski Instytut Analiz Prawnych i Ekonomicznych, adwokat, doradca podatkowy i rodzinny w Kancelarii Mariański Group, e-mail: a.marianski@lazarski.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>



Received: 18.01.2025; Revised: 22.05.2025; Accepted: 20.06.2025

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

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

UNCONSTITUTIONALITY OF THE SOLIDARITY LEVY – A BLATANT VIOLATION OF THE PRINCIPLE OF TAX JUSTICE

Abstract: The solidarity duty is the name given to an additional personal income tax levied on combined income from different sources of income. Upon exceeding the threshold of PLN 1,000,000, taxpayers pay a levy of 4%. The purpose of this article is to examine whether this levy violates the principles of tax equality and fairness. It is necessary to identify the sources of tax principles and their application to individual income taxation. It is also necessary to discuss the structure of the personal income tax and differentiation of income sources. A later edition will address the solidarity levy, which is broken down into its compliance with the principle of tax fairness, both horizontally and vertically. This will allow us to determine compliance income tax, especially solidarity duty, with constitutional principles.

Keywords: fairness taxation principle, income tax, solidarity duty

1. ZASADY PRAWA PODATKOWEGO

Zasadą systemu prawa bądź jego części będzie reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub taka, która będzie z niego wynikała¹. Oczywiście zasada może być rozumiana bezpośrednio lub jej znaczenie może być ustalone w drodze wykładni². Może ona być także konsekwencją grupy norm³. Tak więc ustalając istnienie danej zasady, najpierw szuka się jej, opierając się na normach prawa pozytywnego, a następnie tak uzyskaną regułę uznaje się za normę mającą zasadnicze znaczenie⁴. Przy tym nie ma wątpliwości⁵, że obowiązują nie tylko normy *explicite* ustanowione, ale także quasi-logiczne ich konsekwencje⁶.

Prawo podatkowe jest ściśle determinowane zasadami konstytucyjnymi⁷. Zasady konstytucyjne stanowią zabezpieczenie przed samowolą ustawodawcy, zwłaszcza arbitralnego stanowienia systemu podatkowego⁸.

¹ J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42, s. 19.

² *Ibidem*.

³ K. Osajda, *Znaczenie zasad prawa dla wykładni prawa (na przykładzie prawa cywilnego)*, [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005, s. 267–268.

⁴ J. Wróblewski, *Prawo...*, s. 20.

⁵ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 71.

⁶ W doktrynie czasami określa się je także jako zasady prawnie zdefiniowane i zasady prawnie niezdefiniowane, zob. S. Waltoś, *Naczelné zasady procesu karnego*, Warszawa 1999, s. 7.

⁷ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 19–25.

⁸ K. Kiczka, *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika*

Konstytucja określa zatem wzorzec kontroli regulacji podatkowych. Przy tym większość norm Konstytucji RP nie dotyczy bezpośrednio przepisów prawa podatkowego, ale wpływają one na prawidłowe standardy tworzenia prawa podatkowego⁹. Tym samym można uznać je za zasady dotyczące również prawa podatkowego¹⁰.

Prawo podatkowe powinno z jednej strony gwarantować odpowiednie dochody podatkowe, ale jednocześnie ich gromadzenie musi następować z poszanowaniem ochrony wolności i praw adresatów tych norm¹¹. Dlatego Konstytucja powinna precyzyjnie regulować relacje między jednostką a władzą publiczną. Jednocześnie ma za zadanie przeciwdziałać arbitralności wprowadzanych rozwiązań podatkowych, co powinno także wpływać na równomierne rozłożenie ciężarów podatkowych.

W niniejszym opracowaniu nie będę szerzej omawiał wszystkich zasad konstytucyjnych¹² mających znaczenie dla opodatkowania dochodów osobistych, skoncentruję się tylko na tych, które mogą mieć znaczenie dla oceny regulacji daniny solidarnościowej. Należy jedynie wskazać, że dla prawa podatkowego będą miały znaczenie zasady dotyczące całego systemu prawa, m.in. demokratycznego państwa prawnego, praworządności, równości, zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, wolności działalności gospodarczej oraz ochrony własności i dziedziczenia. W odniesieniu do prawa daninowego istotne znaczenie, także ze względu na przedmiot niniejszej publikacji, mają zasady proporcjonalności oraz określoności. Rzecz jasna w procesie stanowienia prawa podatkowego należy uwzględniać zasady odnoszące się wyłącznie do prawa daninowego, czyli art. 84 i 217 Konstytucji. Wszystkie one mają znaczenie dla pojęcia i zakresu zasady powszechności i równości opodatkowania, a w konsekwencji zasady sprawiedliwości podatkowej.

zmian. *Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020, s. 253 i nast.

⁹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 139.

¹⁰ *Idem*, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 21.

¹¹ A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 20 i nast.

¹² Szerzej A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 85–104.

2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

Pojęcie sprawiedliwości nie ma jednego powszechnie akceptowanego znaczenia. Co więcej, ewoluowało ze zmianami stosunków społeczno-gospodarczych¹³. Można nawet stwierdzić, że dokonuje się relatywizacja tego pojęcia do określonej epoki¹⁴. Podobne spostrzeżenia można sformułować w odniesieniu do zasady sprawiedliwości podatkowej. Jest to postulat cały czas aktualny, wielokrotnie podnoszony w doktrynie prawa podatkowego, ale także przez adresatów norm tej gałęzi prawa oraz ustawodawcę.

Sprawiedliwość opodatkowania nie zawiera postulatu nieponoszenia obciążeń podatkowych. Jako wyraz realizacji powszechności opodatkowania taki obowiązek istnieje, tyle że równomiernie rozłożony. Wymaga uzasadnienia poświęcenia interesu publicznego nad dobro jednostki. Determinuje zatem etyczne granice opodatkowania.

W literaturze przedmiotu podkreśla się fundamentalne znaczenie zasady sprawiedliwości podatkowej dla budowy racjonalnego systemu podatkowego, a nawet określa się ją jako superzasadę¹⁵. Nie chodzi jednak o subiektywne odczucie podatników, że podatki są sprawiedliwe¹⁶. Jest to postulat sprawiedliwego kształtowania obciążeń podatkowych. Problem sprawiedliwości należy rozpatrywać zarówno w kontekście materialnym (równość i powszechność opodatkowania), jak i w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej). W tym ostatnim aspekcie szczególne znaczenie mają konstytucyjne zasady opodatkowania, określone w art. 84 i 217 Konstytucji.

W doktrynie prawa podatkowego nie formułuje się odrębnej definicji sprawiedliwości podatkowej¹⁷. Wskazuje się, że pojęcie sprawiedliwości podatkowej jest trudne, a właściwie niemożliwe do określenia¹⁸. Brak jest

¹³ E. Seligmann, *Essays in Taxation*, New York 1903, s. 1 i nast.

¹⁴ A. Gomułowicz, *Podatki i etyka*, Warszawa 2013, s. 36.

¹⁵ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe, [w:] System prawa finansowego. T. III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 126.

¹⁶ S.M. Sheffrin, *Tax fairness and folk justice*, New York 2013.

¹⁷ J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne, [w:] System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999, s. 40; I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „IUSNOVUM” 2015, nr 1, s. 99–100; J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym, [w:] Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych*, red. J. Kulicki, „Studia BAS” 2018, nr 2(54), s. 68–69.

¹⁸ J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Głosa” 1997, nr 5, s. 1.

jednej wspólnej miary tej sprawiedliwości¹⁹. Natomiast jednolicie przyjmuje się, że rozłożenie obciążeń podatkowych powinno być sprawiedliwe²⁰, a prawo podatkowe nie powinno wybierać zwycięzców i przegranych²¹. Dlatego każdy podatek powinien identycznie traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych²². Tym samym sprawiedliwe opodatkowanie wymaga powszechnego opodatkowania²³ oraz równego traktowania²⁴. Utożsamiane jest to z koniecznością równego opodatkowania tego samego dochodu, o ile podatnicy znajdują się w takiej samej sytuacji osobistej²⁵. Jeżeli nawet nie uda się zbudować pozytywnej definicji sprawiedliwości podatkowej, to możliwy jest test negatywny, czyli sprawdzający, jakie regulacje są z nią sprzeczne²⁶.

Właściwie można uznać, że w powyżej wskazanym zakresie kończy się spójność poglądów²⁷. Co prawda niektórzy twierdzą, że powszechnie akceptowane jest zróżnicowanie w ramach sprawiedliwości pionowej, a tym samym progresja podatkowa jest urzeczywistnieniem zasady zdolności płatniczej²⁸. Wskazuje się ponadto, że ustawodawca ma większą swobodę w różnicowaniu pionowym²⁹. Jednak takie rozumienie sprawiedliwości budzi poważne wątpliwości, prowadzi bowiem do różnego

¹⁹ C. Bradford, *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986, s. 147 i nast.

²⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 70 i nast.; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 99; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2, s. 5 i nast.

²¹ *Fairness in taxation. Hearing before the Committee on Finance United States Senate, One Hundred Fourteenth Congress, March 2015*, U.S. Government Publishing Office, Washington 2016, s. 1.

²² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 27.

²³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 208 i nast.

²⁴ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I–II, Köln 2000, s. 284.

²⁵ P. Hongler, *Justice in international tax law. A normative review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, s. 9.

²⁶ Jak twierdzi F.A. Hayek, nie jest możliwe zbudowanie pozytywnej definicji sprawiedliwości, a jedynie przeprowadzanie testów negatywnych, czyli sprawdzenie, co nie jest sprawiedliwe – F.A. Hayek, *Prawo, legislacja i wolność*, Warszawa 2020, s. 279 i nast.

²⁷ Warto jedynie zaznaczyć, że B. Brzeziński wskazuje na wątpliwości co do uznania zasady sprawiedliwości podatkowej za zasadę prawa podatkowego. Jego zdaniem jest raczej zasada (postulat) systemu podatkowego. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 1997, s. 308–310.

²⁸ *Ibidem*; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 94.

²⁹ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 123.

opodatkowania odmiennych dochodów³⁰, a jednocześnie do nierówności w układzie poziomym.

Tym samym możemy przyjąć, że nie powoduje większych zastrzeżeń jedynie takie pojmowanie zasady sprawiedliwości podatkowej, które jest łączone z zasadami powszechności oraz równości opodatkowania³¹. Zasada sprawiedliwości podatkowej ma charakter następczy do dwóch poprzedzających³². Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych³³. Przez adekwatny rozkład ciężarów najczęściej rozumie się nakładanie podatków zgodnie z zasadą zdolności płatniczej³⁴, co nie zawsze jest takie oczywiste, a tym bardziej proste w realizacji.

Zasada sprawiedliwości podatkowej nie ma charakteru normatywnego³⁵, ale stanowi quasi-logiczną konsekwencję zasad: państwa prawa (art. 2), równości (art. 32) oraz powszechności opodatkowania (art. 84)³⁶. O prawie do równego traktowania można także mówić w ramach konstytucyjnego prawa do własności (art. 64) oraz wolności gospodarczej (art. 22). Dodatkowo wzmacniają ją zasady określoności i proporcjonalności.

Według podziału w teorii prawa zasady mogą mieć znaczenie opisowe i dyrektywne³⁷. W tym pierwszym znaczeniu zasada określa wzór danej instytucji prawnej, a także pełni funkcję porządkującą. W drugim znaczeniu zasady prawa są dyrektywami interpretacji i stosowania prawa

³⁰ L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, Oxford–New York 2002, s. 12 i nast.

³¹ A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1491–1492.

³² Szerzej: A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 85–129.

³³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 63.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 12 kwietnia 2011, sygn. SK 62/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 22.

³⁵ Postulowano wprowadzenie do Konstytucji materialnych granic opodatkowania, zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Glosa” 1996, nr 11, s. 4. Dotyczyło to także zasady sprawiedliwości podatkowej, zob. N. Gajl, *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9, s. 5; *eadem*, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9, s. 4.

³⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 25–26.

³⁷ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa w perspektywie teorii prawa oraz szczegółowych nauk prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1974, nr 2, s. 6.

mającymi przeciwdziałać przypadkowości w stosowaniu prawa³⁸. Zasady prawa w tym kontekście mają także znaczenie w procesie tworzenia prawa, wyznaczają jego zakres i sposób regulacji.

Zasada sprawiedliwości podatkowej jako zasada dyrektywalna drugiego stopnia powinna zatem wyznaczać reguły regulacji danin publicznonprawnych, a także wskazywać na ich elementy konstrukcyjne. Zasada ta jest zatem kierunkową dyrektywą dla ustawodawcy, jak kształtować obowiązki podatkowe. Należy uwzględniać nie tylko interes publiczny, ale również indywidualną sytuację podatnika oraz konieczność poszanowania praw i wolności obywatelskich, w tym zwłaszcza ochrony własności adresata normy.

Konkretyzacja zasady sprawiedliwości podatkowej następuje poprzez wyróżnienie dwóch jej kategorii: sprawiedliwości poziomej i pionowej. Ta pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w identycznej sytuacji³⁹. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Tak zdefiniowana sprawiedliwość nie budzi wątpliwości jako pewien model, z wyjątkiem zastrzeżeń co do możliwości progresywnego opodatkowania dochodu. Dopiero analiza powyższych założeń w odniesieniu do poszczególnych podatków, ich instytucji, a nawet konkretnych sytuacji, pozwala nam sprawdzać, czy została zrealizowana zasada sprawiedliwości podatkowej. Trzeba bowiem ustalić, czy założenia teoretyczne są przesłanką dla ukształtowania wysokości ciężaru podatkowego, zwłaszcza w podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁰.

Sprawiedliwość pozioma powinna być fundamentalnym założeniem każdego systemu prawa⁴¹. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Przy tym odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej

³⁸ Zob. także A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

³⁹ *Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 24.

⁴⁰ B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego, (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 67–81.

⁴¹ C.E. Steuerle, *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax justice. The ongoing debate*, red. J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002, s. 259; L. Murphy, T. Nagel, *The Myth...*, s. 13 i nast.

podatników⁴². Byłaby to równość pozorna, ponieważ nie dla wszystkich taki sam podatek oznacza takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa. Warto tylko zaznaczyć, że dla uznania tej tezy za prawdziwą musimy jednak z góry założyć takie same zdolności i preferencje.

Odrzucając sprawiedliwość formalną na gruncie prawa, dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii⁴³. Pozwala to nie tylko na różnicowanie obciążenia osób w poszczególnych działach opodatkowania (np. źródłach uzyskania przychodów), ale w ten sposób przygotowuje się także uzasadnienie dla wprowadzania odstępstw wynikających ze sprawiedliwości pionowej. Ma to jakoby również zaletę nieograniczającą ustawodawcy w zakresie określania granic równego traktowania, a tym bardziej tworzenia przedziałów działowych. To ustawodawca ma zrealizować zasadę sprawiedliwości, a doktryna prawa podatkowego ma tylko pomóc w jej realizacji⁴⁴.

Zwolennicy tak określonego władztwa daninowego podmiotu publicznego zastrzegają, że oczywiście swoboda ustawodawcy nie jest nieograniczona, nie może bowiem prowadzić do nieuzasadnionego traktowania podatników w odmienny sposób, a także pozbawienia ich praw, zwłaszcza wolności i własności. Niemniej takie ujęcie sprawiedliwego równego traktowania prowadzi do bardzo dużej swobody ustawodawcy w określaniu kryteriów różnicowania sytuacji podatników. Pozwala także na dość dowolne grupowanie podatników znajdujących się w sytuacji uzasadniającej odmienne opodatkowanie⁴⁵. Na tym poziomie ogólnych założeń nie dokonuje się jednak analizy kryteriów tworzenia podziałów. Ponadto błędne utożsamianie sprawiedliwości podatkowej ze sprawiedliwością społeczną⁴⁶ prowadzi do pozostawienia olbrzymiego luzu decyzyjnego władzy podatkowej, zwłaszcza

⁴² A. Nita, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, s. 18.

⁴³ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 12–13.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Dobrym przykładem jest zwolnienie osób fizycznych do 26. roku życia: A. Mariański, *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Niemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyścińska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.

⁴⁶ P. Tuleja, *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 250 i nast.

gdy sprawiedliwość utożsamia się ze sprawiedliwością dystrybucyjną, ale to już temat na inne opracowanie.

Należy przy tym pamiętać, że realizacja konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej, opartej na zasadach równości i powszechności opodatkowania, będzie miała miejsce tylko wtedy, gdy istnieje cecha istotna, uzasadniająca wyodrębnienie określonych grup podmiotów, które są opodatkowane na odmiennych zasadach. W podatku dochodowym od osób fizycznych będzie to miało znaczenie nie tylko dla określania zasad obciążenia dochodu z poszczególnych źródeł (np. przychód ze stosunku pracy a przychód z dochodów kapitałowych). Istotne jest bowiem określenie przesłanek takiego ustalania elementów konstrukcyjnych podatku, które odmiennie kształtują wysokość dochodu. W konsekwencji ta sama wysokość dochodu nie musi skutkować podobnym obciążeniem podatkowym. Co więcej, podstawa opodatkowania bądź podatek mogą zostać zmniejszone poprzez różnego rodzaju zwolnienia i ulgi podatkowe. Konieczna jest zatem ocena wszystkich elementów kształtujących ostateczną wysokość podatku⁴⁷. Wydaje się przy tym, że w ostatecznej ocenie nie można pominąć obciążenia innymi daninami, na przykład zróżnicowanymi arbitralnie zasadami ustalania wysokości stawki składki zdrowotnej, ale to także temat na odrębne opracowanie.

Podsumowując, należy wskazać, że sprawiedliwość w układzie poziomym będzie miała miejsce, gdy spełnione będą dwa warunki: powszechne opodatkowanie zostanie zrealizowane poprzez uwzględnienie wszystkich dochodów w podstawie opodatkowania oraz mamy do czynienia z równym opodatkowaniem dochodu bez względu na źródła jego pochodzenia⁴⁸.

Warto zauważyć już w tym miejscu, że argument równego traktowania szybko upada, kiedy przechodzimy do dyskusji nad sprawiedliwością pionową i progresywnością. Wartości przestają być obiektywne, a pojawia się więcej argumentów słusznościowych i ocennych⁴⁹: dlaczego wybieramy opodatkowanie progresywne; jakie jest uzasadnienie dla zwiększonego opodatkowania, w tym, czy celem państwa jest dokonywanie transferów społecznych; jakie powinny być przedziały skali podatkowej oraz wysokość

⁴⁷ Analiza taka została przeprowadzona w: A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*

⁴⁸ K. Holmes, *The concept of Income. A multi-disciplinary analysis*, „IBFD Doctoral Studies” 2001, vol. 1, s. 20.

⁴⁹ H. Stein, *What's Wrong with the Federal Tax System?*, vol. 1 Washington 1959.

stawek podatkowych, zwłaszcza jaka jest dopuszczalna stawka maksymalna; kto zasługuje na preferencyjne opodatkowanie itd.⁵⁰

W tym miejscu muszę poczynić dwie uwagi, które są związane z celem badawczym niniejszego artykułu. Po pierwsze, nie ma możliwości dokonania w tym opracowaniu analizy zasadności tych postulatów słusznosciowych i wysoce dyskusyjnych. Ze względu na zakres analizy w niniejszym artykule nie będę szerzej rozpatrywał zagadnienia daniny solidarnościowej jako dodatkowej stawki podatkowej skutkującej progresją podatkową. W tym zakresie zasadne będą podnoszone w doktrynie wątpliwości co do zgodności progresji podatkowej z zasadami równości i sprawiedliwości podatkowej⁵¹.

Po drugie, skoncentruję się na konstrukcji tej daniny w kontekście systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych. Pozwoli to sprawdzić, czy danina ta zapewnia zgodność z zasadą sprawiedliwości podatkowej, choćby w układzie poziomym. Skoro tak ujmowana sprawiedliwość nie budzi wątpliwości, to oznacza, że musi być bezwzględnie przestrzegana przez ustawodawcę. W przypadku negatywnej odpowiedzi nie będzie już konieczna analiza zgodności z zasadą sprawiedliwości w układzie pionowym.

3. KONSTRUKCJA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Obowiązujące w różnych państwach systemy podatku dochodowego są modyfikacjami wykształconych modeli opodatkowania syntetycznego, obciążających sumę dochodów podatnika, i analitycznego, mających postać kilku podatków obciążających poszczególne źródła przychodów⁵². W ostatnich dekadach dominujący był system ogólny (globalny), jednak wiele państw zaczęło modyfikować swoje systemy w innych kierunkach⁵³. W szczególności rezygnuje się z opodatkowania całkowitego dochodu stawkami progresywnymi⁵⁴. Różnicuje się zwłaszcza zasady opodatkowania do-

⁵⁰ Zob. także A. Mariański, *Sprawiedliwa redystrybucja – czyli kilka słów o mistycyzmie progresji podatkowej*, [w:] *Księga Jubileuszowa prof. H. Litwińczuk*, Warszawa 2025 [w druku].

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 184.

⁵³ H. Zee, *Personal Income Tax Reform – Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2007, no. 4, s. 238.

⁵⁴ K. Holmes, *The concept of Income...*, s. 28–29.

chodów z pracy oraz z kapitału⁵⁵. Dla wielu źródeł przychodów wprowadza się korzystniejsze zasady opodatkowania.

Podobny system został przyjęty w Polsce poprzez wyodrębnienie źródeł przychodów, dla których ustala się odmienne zasady obliczenia dochodu. Jednak niektóre z nich łączy się w celu wspólnego opodatkowania. Niektóre rodzaje dochodów są opodatkowane stawką progresywną, inne proporcjonalną, a dla niektórych podstawę opodatkowania stanowi przychód. Dodatkowo niektóre rodzaje dochodów łączy się w celu wyliczenia podstawy opodatkowania dla daniny solidarnościowej.

Każde z tych rozwiązań może być różnie oceniane ze względu na realizację zasady sprawiedliwości podatkowej. Opodatkowanie ceduralne może prowadzić do bardziej równomiernego rozłożenia ciężaru dochodów z różnych źródeł⁵⁶. Można bowiem dostosować elementy konstrukcyjne oraz technikę wymiaru i poboru do rodzaju dochodu. Jednak w takim przypadku nie uwzględnia się sytuacji podatnika w związku z osiąganiem przez niego dochodów z różnych źródeł. Może to prowadzić do określenia ciężaru podatkowego bez uwzględniania globalnych dochodów, czyli zdolności płatniczej tego podatnika. Ponadto ustawodawca może arbitralnie dzielić przychody na różne źródła, a następnie różnicować opodatkowanie dochodu z nich pochodzącego⁵⁷. W szczególności z przyczyn niezwiązanych z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej ustawodawca może różnicować stawki dla dochodów z pracy, majątku i kapitału⁵⁸.

Już w tym miejscu należy zaznaczyć, że dualny bądź „pudełkowy” system narusza zasady sprawiedliwości podatkowej, zarówno w układzie poziomym, jak i pionowym. Odmierna wysokość obciążenia podatkowego wynikać może tylko z klasyfikacji do różnych źródeł przychodu, a nie ma związku z indywidualną sytuacją podatnika.

Z powodu przedstawionych wad wskazuje się na większą przydatność ogólnego modelu opodatkowania dochodu dla realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej⁵⁹. Dopiero ustalenie globalnego dochodu podatnika

⁵⁵ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 48 i nast.

⁵⁶ L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4, s. 54.

⁵⁷ A. Mariański, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 12, s. 22–27.

⁵⁸ L. Murphy, T. Nagel, *The Myth...*, s. 163 i nast.

⁵⁹ K. Holmes, *The concept of Income...*, s. 29.

może być wyznacznikiem jego zdolności płatniczej. Zapewnić to może równe opodatkowanie osób znajdujących się w takiej samej sytuacji.

Istotną zaletą ogólnego modelu opodatkowania dochodu jest większa przejrzystość zasad opodatkowania dochodu. Niewątpliwie nie prowadzi to do nierównego rozłożenia ciężaru w wyniku odmiennego zaklasyfikowania przychodu do odpowiedniej ceduły (źródła przychodów). Zapobiega także unikaniu opodatkowania poprzez zmianę charakteru dochodu.

Odrzucenie ogólnego modelu opodatkowania dochodu w czystej postaci uwarunkowane jest innymi względami niż zapewnienie powszechnego i równomiernego rozłożenia ciężaru podatkowego. Charakterystyczne zwłaszcza jest niższe, zwykle liniowe, opodatkowanie dochodów z kapitału⁶⁰. Uzasadniane jest to przeważnie cechą kapitału, czyli jego mobilnością.

Ze względu na to, że dochód⁶¹ co do zasady został ujęty jako nadwyżka przychodów nad kosztami poniesionymi w celu ich uzyskania, to właśnie przychód jest podstawową kategorią kreującą dochód i stanowi punkt odniesienia do jego określenia. Ustawodawca na potrzeby opodatkowania dochodów osób fizycznych dokonał kategoryzacji przychodów ze względu na źródło je tworzące. Rozróżnienie źródeł przychodów nie jest podziałem dychotomicznym, ponieważ podatnicy mogą uzyskiwać dochody pochodzące z różnych źródeł przychodów. Ponadto enumeratywne wyliczenie źródeł przychodów nie tworzy katalogu zamkniętego przychodów.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶² źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych

⁶⁰ P. Sorensen, *The Nordic Dual Income Tax: Principles, Practices and Relevance for Canada*, „Canadian Tax Journal” 2007, no. 3, s. 561.

⁶¹ Problematyczne jest już samo ustalenie znaczenia pojęcia „dochód”, zob. B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym...*, s. 71 i nast.

⁶² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;

- 6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 7 lit. a–c;
- 7) odpłatne zbycie:
 - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - d) innych rzeczy,
 jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;
- 8) inne źródła.

Opodatkowanie dochodów osiągniętych w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną za pośrednictwem spółki osobowej możliwe jest w dwóch modelach: opodatkowania spółki (wówczas spółka osobowa jest odrębnym od wspólników podmiotem opodatkowania) bądź opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez wspólnika tej spółki (tzw. transparentność podatkowa spółki osobowej). Wybór jednej z metod jest pochodną polityki podatkowej stosowanej przez podmiot publicznoprawny, a pomiędzy rozwiązaniami przyjmowanymi przez poszczególne jurysdykcje występują daleko idące różnice⁶³.

Ze względu na zakres badawczy należy wskazać, że po zmianach obowiązujących od 1 stycznia 2021 r.⁶⁴, zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁵, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne oraz spółki kapitałowe

⁶³ Zob. szerzej *Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, red. A. Mariański, Warszawa 2018, s. 128 i nast.

⁶⁴ Szerzej A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych 2021*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.

⁶⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

w organizacji, ale przepisy tej ustawy stosuje się również do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem:

- 1) spółek niemających osobowości prawnej, jednak z zastrzeżeniem objęcia opodatkowaniem spółek komandytowo-akcyjnych oraz spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- 3) spółek jawnych, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W obowiązującym stanie prawnym tylko niektóre spółki osobowe nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (cywilna, partnerska i pewne typy spółek jawnych). Dochód uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej za ich pośrednictwem podlega opodatkowaniu wyłącznie na poziomie wspólnika.

Warto także podkreślić, że właściwa klasyfikacja źródła przychodu może mieć znaczenie dla samego powstania obowiązku podatkowego. Po upływie ustawowo określonego czasu niektóre kategorie przychodów, z innych źródeł niż działalność gospodarcza, nie są traktowane jako przychód podatkowy (np. zbycie nieruchomości lub rzeczy). Prowadzi to do nieopodatkowania dochodu. Tak więc już sama klasyfikacja przychodu do odpowiedniego źródła może mieć znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego, a nie tylko stawki podatkowej i wysokości podatku. Nie wystarczy zatem porównywać jedynie katalogu zwolnień czy ulg podatkowych, ale konieczna jest kompleksowa analiza całego systemu opodatkowania dochodu osób fizycznych. W tym kontekście przejdę do analizy daniny solidarnościowej.

4. DANINA SOLIDARNOŚCIOWA

W zależności od źródła przychodów ustawodawca przewiduje różne stawki podatkowe. Zasadniczo dochody są opodatkowane według skali podatkowej – art. 27 u.p.d.o.f. (12% i 32%). Jednak dochód z niektórych źródeł przychodów może być opodatkowany stawką liniową, zarówno z mocy ustawy (np. dochody kapitałowe według stawki 19%), jak i wyboru podatnika (19% – tzw. podatek liniowy z działalności gospodarczej). Dodatkowo

niektóre kategorie źródeł, dla których podstawą opodatkowania jest przychód (np. z tytułu wygranych w konkursach czy grach), są opodatkowane stawką liniową. Warto pamiętać przy tym, że w wyniku zmian wprowadzonych przez tzw. Polski Ład mamy co do zasady do czynienia z proporcjonalną składką zdrowotną, którą należy również uwzględnić w określaniu efektywnego poziomu opodatkowania.

Należy także zwrócić uwagę na odmienne zasady opodatkowania już w ramach tego samego źródła przychodów. Osoby uzyskujące przychody z działalności gospodarczej mogą wybrać opodatkowanie według skali, podatkiem liniowym bądź zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych.

Dla dochodów z wybranych przez ustawodawcę źródeł przychodów istnieje jeszcze trzeci przedział skali (dochody opodatkowane według skali) lub drugi przedział skali podatkowej (dochody opodatkowane liniowo). Taka sytuacja wystąpi, gdy dla dochodów powyżej 1 000 000 zł stosujemy stawkę 4% tzw. daniny solidarnościowej (art. 30h u.p.d.o.f.).

Należy od razu podkreślić, że ustawodawca nie definiuje pojęcia „danina solidarnościowa”. W ust. 1 i 2 art. 30h od razu stwierdza, od jakiej podstawy stosujemy stawkę 4%. Dodatkowo reguluje zasady samoobliczenia jej wysokości (art. 30h ust. 3–5), a także stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶⁶ oraz właściwego organu podatkowego (art. 30i). Należy zatem uznać, że – mimo swej nazwy i wyodrębnienia przepisów w odrębnym rozdziale 6a u.p.d.o.f. – jest to dodatkowa stawka dla dochodów przekraczających ten próg. Jej nazwa jest zwykłym zabiegiem socjotechnicznym mającym na celu ukrycie wprowadzenia trzeciego przedziału skali podatkowej (drugiego dla niektórych dochodów). W tym kontekście warto zaznaczyć, że taka konstrukcja skutkuje tym, iż dochody z tego tytułu nie stanowią dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego.

Wyodrębnienie w oddzielnym rozdziale ustawy zasad opodatkowania tą daniną powoduje także, że do takiej daniny, jakoby innej niż podatek dochodowy, nie stosuje się postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednocześnie nie można odliczać strat z poprzednich lat, nie jest to bowiem podatek od dochodu z tego samego źródła przychodu⁶⁷.

⁶⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

⁶⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2022 r., sygn. ISA/GL 237/22, niepubl.

W celu obliczenia podstawy opodatkowania daniną solidarnościową ustawodawca zastosował łączenie dochodów, zasadniczo opodatkowanych rozłącznie odmiennymi stawkami. Podatnik zobowiązany jest bowiem zsumować dochody opodatkowane według skali (art. 27), dochody ze zbycia udziałów i innych praw (art. 30b), dochody z działalności gospodarczej opodatkowane podatkiem liniowym (art. 30c) oraz dochody z zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 30f). Tym samym, dla potrzeb tego dodatkowego obciążenia, łączy dochody, dla których uprzednio wprowadził odmienne zasady ustalenia podstawy opodatkowania, a następnie zróżnicowane stawki podatkowe.

Nie można jednak zaprzeczyć, że w ten sposób możliwe jest poszukiwanie indywidualnej sytuacji podatnika, gdy dla połączonych wyższych dochodów ma być zwiększony ciężar podatkowy, o ile w ogóle progresja podatkowa jest dopuszczalna. Z drugiej strony należy pamiętać, że dani- na ta ma charakter podatku dotyczącego roku kalendarzowego. Nawet incydentalne zdarzenie w jednym roku podatkowym (np. zbycie udziałów) może zatem skutkować wyższym opodatkowaniem dochodów z innych źródeł (np. z pracy).

Warto jednak zwrócić uwagę, że daniną solidarnościową nie są objęte dywidendy i inne dochody kapitałowe (art. 30a u.p.d.o.f.). Po raz kolejny dochody z tego źródła są preferencyjnie opodatkowane. Jeżeli zatem podatnik w roku podatkowym osiągnie łączne dochody z umowy o pracę i działalności gospodarczej przekraczające 1 000 000 zł, to będzie zobowiązany zapłacić daninę solidarnościową. W sytuacji gdy dochody te pochodzą z dywidend, taki obowiązek nie powstanie (np. 900 000 zł z pracy i 800 000 zł z dywidend).

Preferowanie dochodów kapitałowych może zresztą prowadzić do dyskryminacyjnego opodatkowania podobnych dochodów z innych źródeł przychodów. Komplementariusz spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej, korzystając z metody zaliczenia (art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f.), uniknie podwójnego w sensie ekonomicznym opodatkowania dochodu. Jeżeli taka spółka uiszcza podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 9% (mały podatnik), to komplementariusz zapłaci dodatkowo jedynie 10% podatku dochodowego od osób fizycznych, ze źródła dochody kapitałowe. W sytuacji gdy spółka zapłaci 19% podatku dochodowego od osób prawnych, to komplementariusz nie „dopłaci” już podatku. W obydwu sytuacjach łączne opodatkowanie w sensie ekonomicznym wyniesie do

19%⁶⁸, bez obowiązku uiszczenia daniny solidarnościowej. Dochody te nie zwiększą także podstawy opodatkowania dla daniny z pozostałych źródeł przychodów. Tym samym osiągnięcie dochodu z pozostałych źródeł nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego dla daniny solidarnościowej, nawet gdy łącznie przekraczają one 1 000 000 zł.

Natomiast wspólnicy innych spółek osobowych (jawnych, niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, cywilnych i partnerskich) będą zobowiązani do uiszczenia daniny solidarnościowej dla dochodów powyżej 1 000 000 zł. Co więcej, dochody z działalności gospodarczej łączy się z dochodami z innego rodzaju działalności gospodarczej oraz z innymi dochodami (np. z działalności wykonywanej osobiście, z pracy). W niektórych sytuacjach to właśnie ich połączenie może spowodować przekroczenie progu opodatkowania daniną solidarnościową. Natomiast, jak wskazałem powyżej, komplementariusz spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej nie będzie łączył dochodów z takiej spółki z innymi dochodami, a tym samym także z tytułu tych ostatnich może nie przekroczyć progu dla opodatkowania daniną solidarnościową.

Podobne skutki powstają w wielu innych sytuacjach, gdy podatnik uzyskuje dochody (przychody) ze źródeł nieobjętych daniną solidarnościową. Po zmianach wprowadzonych przez tzw. Polski Ład szczególnie atrakcyjne jest opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych⁶⁹. Obniżenie stawek tego podatku oraz zwiększenie maksymalnych przychodów pozwalających na wybór tej formy opodatkowania ma swoje konsekwencje we wzroście liczby podatników korzystających z tej formy opodatkowania⁷⁰. Jednocześnie przychodów z takiej działalności nie uwzględnia się w podstawie opodatkowania daniną solidarnościową. Przykładowo, gdy informatyk wykonuje swoje czynności w stosunku zatrudnienia, to jego dochód może być opodatkowany według skali (12% i 32%), daniny solidarnościowej (4%) oraz obciążony składką zdrowotną (9%) i składkami na ubezpieczenia społeczne, czyli nawet około 50%

⁶⁸ E.K. Drozdowski, *Asystemowy i niekonstytucyjny charakter ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2024, nr 3, s. 57–78.

⁶⁹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 776).

⁷⁰ A. Mariański, *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski ład*, Warszawa 2022, s. 513 i nast.

przychodów. Osoba wykonująca te same czynności w ramach „samozatrudnienia” będzie zobowiązana uiścić 12-procentowy podatek ryczałtowy, ale także zryczałtowaną składkę zdrowotną i składki ubezpieczeniowe. Jej efektywne opodatkowanie wyniesie 13–15% (będzie maleć wraz ze wzrostem przychodu powyżej 300 000 zł)⁷¹.

Powyższa analiza wskazuje, że ustawodawca dowolnie łączy dochody z różnych źródeł przychodów, co ma znaczenie dla opodatkowania progresywnego tylko niektórych dochodów. Dla innych rodzajów wprowadza z kolei podatki liniowe lub nawet ryczałty. Nie tylko skutkuje to niższym opodatkowaniem takich dochodów, ale także zmniejsza podstawę opodatkowania dla wymiaru podatku na zasadach ogólnych. Może to zresztą skutkować nieprzekroczeniem progu podatkowego, co nastąpiłoby, gdyby te dochody były połączone. Danina solidarnościowa wprowadza dodatkowe obciążenie dla ponownie arbitralnie wybranych źródeł przychodów, a nawet formy prowadzenia działalności gospodarczej. Nie wydaje się przy tym, żeby było to wynikiem jakiegokolwiek spójnej polityki podatkowej, a tym bardziej, aby znajdowało silne uzasadnienie do odstępstwa od zasad: powszechności i równości opodatkowania, a tym samym sprawiedliwości podatkowej.

5. DANINA SOLIDARNOŚCIOWA A ZASADY POWSZECHNOŚCI, RÓWNOŚCI I SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ – WNIOSKI

Władztwo daninowe nie jest oderwane od ogólnego władztwa państwowego⁷². Stanowi wyraz suwerenności państwowej, która uprawnia do nakładania różnego rodzaju obowiązków na obywateli⁷³. Podatek jest bowiem daniną o charakterze przymusowym, a obowiązek jego zapłaty wynika z ustawy podatkowej. Władztwo daninowe wiąże się ze zwierzchnictwem terytorialnym oraz personalnym i stanowi nieodzowny atrybut państwa. Zakres tego władztwa został określony bardzo szeroko i oznacza swobodę ustawodawcy w kształtowaniu źródeł, przedmiotu i wysokości

⁷¹ Składka zdrowotna w 2024 r. wynosi dla przychodów: do 60 000 zł – 419,46 zł, od 60 000 do 300 000 zł – 699,11 zł, a powyżej 300 000 zł – 1258,39 zł miesięcznie. Powyżej ostatniego progu składka już nie rośnie, a więc proporcjonalne obciążenie maleje wraz ze wzrostem przychodów.

⁷² C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 23 i nast.

⁷³ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 23.

podatku⁷⁴. Dlatego ustawodawca może budować system podatkowy adekwatnie do zakładanych celów społecznych i gospodarczych⁷⁵. Parlament może kształtować politykę podatkową „w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników”⁷⁶.

Swoboda nakładania obowiązków daninowych ma konstytucyjnie określone granice. W zakresie władztwa daniowego są one także dodatkowo reglamentowane przez reguły określone w art. 84 i 217 Konstytucji. Stanowienie obowiązków podatkowych pozostaje w ramach swobody działalności parlamentu, który ponosi odpowiedzialność przed wyborcami. Jest ona przy tym determinowana przez przepisy o konstytucyjnych wolnościach i prawach jednostki. Ta swoboda ma charakter względny, nie może bowiem naruszać standardów demokratycznego państwa prawnego⁷⁷.

Dobro publiczne nie może być samoistnym argumentem naruszenia wartości konstytucyjnych. Należy uwzględniać ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego. Realizacja obowiązków podatkowych determinuje bowiem sytuację życiową poszczególnych jednostek⁷⁸. Władza podatkowa nie może zatem ingerować w stosunki społeczne i gospodarcze w sposób arbitralny. Nie budzi zatem większych wątpliwości uznanie terminów „niekonstytucyjny” i „arbitralny” za równoznaczne, a skuteczne zapobieganie arbitralności jest sprawdzianem, czy Konstytucja osiągnęła swój cel⁷⁹.

Konstytucja nie akceptuje samowoli politycznej przejawiającej się w arbitralnym kreowaniu systemu podatkowego, który naruszałby konstytucyjne standardy. Nie chodzi tylko o zasady prawa daninowego (art. 84 i 217), ale również, a może przede wszystkim, o zasady powszechności, równości opodatkowania, a tym samym sprawiedliwości podatkowej. W konsekwencji podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia przez podatnika⁸⁰. Naruszenie tych standardów musiałoby prowadzić do uznania, że

⁷⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII, s. 10.

⁷⁵ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999, sygn. K 28/98, OTK 1999, nr 7, s. 156.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 138.

⁷⁸ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 183 i nast.

⁷⁹ F.A. Hayek, *Prawo...*, s. 459–460.

⁸⁰ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny...*, s. 185–186.

poszczególne normy, instytucje konkretnego podatku, a może i cała ustawa, mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją RP.

Jak wcześniej wskazywałem, w prawie podatkowym mają znaczenie zasady dotyczące całego systemu prawa, które w procesie stanowienia prawa podatkowego należy stosować razem z zasadami odnoszącymi się wyłącznie do prawa daninowego, czyli art. 84 i 217 Konstytucji. Wszystkie one mają znaczenie dla pojęcia i zakresu zasad powszechności oraz równości opodatkowania, a w konsekwencji dla zasady sprawiedliwości podatkowej.

Z powyżej wskazanych zasad możemy wyprowadzić wnioski dotyczące obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów podatkowych. Przestrzeganie tej zasady jednocześnie powinno zapewniać ich równomierne rozłożenie. Dlatego tak istotne znaczenie ma zasada sprawiedliwości podatkowej, która jest konsekwencją zasad powszechności i równości opodatkowania. Jak wskazuje się w doktrynie, można nawet rozważyć, czy zasada sprawiedliwości nie jest inną nazwą dla zasady równości (niedyskryminacji)⁸¹. Dlatego równość opodatkowania takiego samego dochodu, czyli sprawiedliwość pozioma, będzie kluczowa do oceny rozwiązań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym dotyczących daniny solidarnościowej.

We wcześniejszych rozważaniach wykazałem, że nie powoduje większych zastrzeżeń jedynie takie pojmowanie zasady sprawiedliwości podatkowej, które jest łączone z zasadami powszechności oraz równości opodatkowania. Zasada powszechności opodatkowania oznacza, że wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych.

Zasada sprawiedliwości podatkowej nie ma charakteru normatywnego, ale stanowi quasi-logiczną konsekwencję innych zasad. Jako zasada dyrektywalna drugiego stopnia powinna zatem wyznaczać reguły regulacji danin publicznoprawnych, a także wskazywać na ich elementy konstrukcyjne. Dlatego też swoboda ustawodawcy nie może skutkować naruszeniem zasad powszechnego oraz równego opodatkowania. Władztwo daninowe jest ściśle determinowane przez zasadę sprawiedliwości podatkowej, której naruszenie będzie musiało prowadzić do uznania aktu prawnego za sprzeczny z Konstytucją RP. Pamiętać należy, że podstawowe znaczenie ma sprawiedliwość w układzie poziomym. Oznacza to nie tylko równe opodatkowanie

⁸¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 308.

tego samego dochodu, ale także obowiązek stosowania takiej samej metody wyliczenia dochodu⁸², bez względu na jego źródło.

W pierwszej kolejności należy dokonać oceny daniny solidarnościowej w zakresie zgodności z zasadą sprawiedliwości w układzie poziomym. Powyższa analiza regulacji dotyczących tej daniny jednoznacznie wskazuje, że ustawodawca wykazał się całkowitą arbitralnością w określaniu jej przedmiotu opodatkowania. Wybrał on dochody (przychody) z niektórych źródeł, które łączy w celu ustalenia jej podstawy opodatkowania. Pominął jednak wiele istotnych źródeł (np. dochody z kapitałów pieniężnych czy przychody objęte podatkiem ryczałtowym od przychodów), dowolnie określa przedmiot, a nawet podmiot opodatkowania. Co więcej, te same rodzaje działań skutkujących powstaniem dochodu (np. z działalności gospodarczej wspólników spółek osobowych – jawna *versus* komandytowa) są arbitralnie przyjmowane do opodatkowania dodatkową daniną (stawką podatkową).

Nie ma zatem najmniejszych wątpliwości, że w zakresie sprawiedliwości podatkowej w układzie poziomym mamy do czynienia z rażącym naruszeniem, doszło bowiem do oczywistego zaprzeczenia zasadom powszechności i równości opodatkowania. Ta dyskryminacja nie jest oparta na jakkolwiek wykazanych podstawach różnicowania sytuacji podatników osiągających taki sam lub bardzo zbliżony dochód, zarówno co do jego źródła, jak i wysokości. Ta arbitralna dyskryminacja jest tak rażąca, że nie trzeba by już nawet badać drugiej przesłanki, czyli różnicowania w układzie pionowym.

Po drugie, nie tylko nie znajdziemy uzasadnienia ustawodawcy dla takiego różnicowania, ale także nie ma upublicznionych badań co do zdolności płatniczej podatników w zależności od źródła dochodu. Nie znamy zatem ważnych powodów do odstępstwa od zasady równości i różnicowania sytuacji podatników w układzie pionowym. Progresa podatkowa może mieć miejsce, zdaniem jej zwolenników, tylko wtedy, gdy odступujemy od równości formalnej i różnicujemy wysokość ciężarów podatkowych w zależności od sytuacji osobistej podatnika, czyli jego zdolności płatniczej. Nie wiemy zatem, jakie silne uzasadnienie mogłoby posłużyć dla tego progresywnego opodatkowania dla wybranych rodzajów dochodu. Czym różni się sytuacja osoby otrzymującej dochód bierny (np. z dywidendy czy najmu prywatnego) od osoby uzyskującej dochody z pracy?

Powyższe argumenty są aż nadto wystarczające do uznania przepisów o daninie solidarnościowej za niekonstytucyjne. Jednak warto jeszcze

⁸² K. Holmes, *The concept of Income...*, s. VIII i nast.

wspomnieć, że mamy tutaj także do czynienia z naruszeniem zasady określoności i proporcjonalności, a także swobody działalności gospodarczej.

Zapewne do uznania progresji podatkowej za sprzeczną z konstytucyjnymi zasadami państwa prawa potrzebna jest duża odwaga składu orzekającego w Trybunale Konstytucyjnym. Jednak uznanie daniny solidarnościowej za sprzeczną z Konstytucją RP to już sprawa stosunkowo prosta. Warto jednak dodać, że cała konstrukcja polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych także powinna podlegać tej samej ocenie⁸³.

Skuteczne zapobieganie arbitralności jest sprawdzianem, czy Konstytucja osiągnęła swój cel, zwłaszcza w zakresie opisanych zasad niedyskryminacji i sprawiedliwości podatkowej. Nie potrzeba przy tym rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego, wystarczy szybka interwencja ustawodawcy. Jednocześnie ustawodawca nie powinien dokonywać kolejnych zmian zakresu przedmiotowego daniny solidarnościowej, aby nie pogłębić tego stanu.

BIBLIOGRAFIA

- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Bradford C., *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego, (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 1997.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Glosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII.
- Drozdowski E.K., *Asystemowy i niekonstytucyjny charakter ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2024, nr 3.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Fairness in taxation. Hearing before the Committee on Finance United States Senate, One Hundred Fourteenth Congress, March 2015*, U.S. Government Publishing Office, Washington 2016.
- Gajl N., *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9.
- Gajl N., *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9.

⁸³ Szerzej: B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym...*, s. 67–81; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*

- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Głosa” 1997, nr 5.
- Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3.
- Gomułowicz A., *Podatki i etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego. T. III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
- Hayek F.A., *Prawo, legislacja i wolność*, Warszawa 2020.
- Holmes K., *The concept of Income. A multi-disciplinary analysis*, „IBFD Doctoral Studies” 2001, vol. 1.
- Hongler P., *Justice in international tax law. A normative review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019.
- Kiczka K., *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.
- Kleczkowski L., *Pojęcie dochodu w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1.
- Mariański A., *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski ład*, Warszawa 2022.
- Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Sprawiedliwa redystrybucja – czyli kilka słów o mistycyzmie progresji podatkowej*, [w:] *Księga Jubileuszowa prof. H. Litwińczuk*, Warszawa 2025 [w druku].
- Mariański A., *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.

- Mariański A., *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 12.
- Mariański A., Nykiel W., *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych 2021*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, [w:] *Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych*, red. J. Kulicki, „Studia BAS” 2018, nr 2(54).
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002.
- Murphy L., Nagel T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford–New York 2002.
- Nita A., *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4.
- Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, red. A. Mariański, Warszawa 2018.
- Osajda R., *Znaczenie zasad prawa dla wykładni prawa (na przykładzie prawa cywilnego)*, [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005.
- Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Seligmann E., *Essays in Taxation*, New York 1903.
- Sheffrin S.M., *Tax fairness and folk justice*, New York 2013.
- Sorensen P., *The Nordic Dual Income Tax: Principles, Practices and Relevance for Canada*, „Canadian Tax Journal” 2007, no. 3.
- Stein H., *What's Wrong with the Federal Tax System?*, vol. 1, Washington 1959.
- Steuerle C.E., *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax justice. The ongoing debate*, red. J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002.
- Szczepeńska I., *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „IUSNOVUM” 2015, nr 1.
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I–II, Köln 2000.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Waltoś S., *Naczelne zasady procesu karnego*, Warszawa 1999.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa w perspektywie teorii prawa oraz szczegółowych nauk prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1974, nr 2.
- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42.
- Zee H., *Personal Income Tax Reform – Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2007, no. 4.

Jakub Jankowski* 

ZNACZENIE KONCEPCJI *LOOK THROUGH* APPROACH W PODATKU U ŹRÓDŁA

Streszczenie: W artykule omówiono problemy, jakie może wywołać stosowanie koncepcji LTA na gruncie podatku u źródła. Analizie poddano istotę tej koncepcji oraz poszczególne przesłanki jej stosowania. Podjęto również próbę wskazania najczęstszych błędów, które prowadzą do niewłaściwego rozumienia tej instytucji.

Słowa kluczowe: podatek u źródła, dywidenda, rzeczywisty właściciel, spółka pośrednicząca, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

THE CONCEPT OF LOOK THROUGH APPROACH IN WITHHOLDING TAX

Abstract: The article examines the problems that may arise from application of look through approach concept on the grounds of withholding tax regime. The analysis covered the essence of this concept as well as particular conditions of its application. An attempt was also made to determine the most frequent mistakes, that lead to inappropriate understanding of this institution.

Keywords: withholding tax, dividend, beneficial owner, conduit company, double tax treaties

* Doktor nauk prawnych, członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, e-mail: j.jankowski@onet.eu, <https://orcid.org/0000-0003-0830-5346>



Received: 3.03.2025; Revised: 9.06.2025; Accepted: 24.06.2025.

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

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

1. WPROWADZENIE

W niniejszym artykule zostaje podjęta próba przedstawienia właściwego znaczenia instytucji *look through approach* (dalej: LTA) na gruncie podatku u źródła¹. W doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie sądów administracyjnych nie występuje aktualnie konsensus co do charakteru tej koncepcji oraz poszczególnych przesłanek jej stosowania. Powoduje to falsyfikację znaczenia tej instytucji w obszarze podatku u źródła (dalej: WHT).

2. KONSTRUKCJA PODATKU U ŹRÓDŁA A *LOOK THROUGH APPROACH*

Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² zobowiązują płatnika podatku u źródła do pobrania podatku w dniu wypłaty wybranych należności za granicę. W WHT występuje więc szczególny tryb rozliczenia, ponieważ podatnikiem jest podmiot zagraniczny, ale obowiązki związane z rozliczeniem tego podatku w Polsce spoczywają na polskim podmiocie, który wypłaca świadczenie będące przychodem zagranicznego podmiotu. To na płatniku ciąży obowiązek związany z prawidłowym naliczeniem i pobraniem WHT. Poprawne określenie zasad opodatkowania tym podatkiem, w tym możliwość stosowania stawek obniżonych albo zwolnień zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) lub dyrektywach Rady: 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich³ lub 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich⁴, wymaga ustalenia, czy i jaki podmiot jest rzeczywistym właścicielem należności (dalej: BO)⁵. Kwestia ta jest skomplikowana, gdy w łańcuchu płatności pojawia się kilka podmiotów, a rzeczywistym właścicielem należności jest niekoniecznie bezpośredni odbiorca. **Wówczas kluczowe znaczenie ma koncepcja LTA, ponieważ pozwala na zastosowanie preferencji podatkowych (obniżonych stawek**

¹ Poglądy zaprezentowane w niniejszej publikacji stanowią prywatną opinię autora.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 – dalej: u.p.d.o.p.

³ Dz.U. UE L. z 2011 r. Nr 345, s. 8 ze zm. – dalej: dyrektywa PS.

⁴ Dz.U. UE L. z 2003 r. Nr 157, s. 49 ze zm. – dalej: dyrektywa IR.

⁵ Art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

WHT lub zwolnień) w zakresie podatku u źródła w odniesieniu do rzeczywistego właściciela płatności – niezależnie od tego, czy jest on jej bezpośrednim odbiorcą. W przypadku braku możliwości zastosowania LTA zachodzi konieczność poboru WHT przez polskiego płatnika według stawki podstawowej w wysokości 19% lub 20%, w zależności od rodzaju płatności.

3. FALSYFIKACJA KONCEPCJI LTA W PRAKTYCE NIEKTÓRYCH ORGANÓW PODATKOWYCH ORAZ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Błąd nr 1. Uzależnianie stosowania LTA od posiadania przez rzeczywistego właściciela statusu podatnika

Pierwszym istotnym błędem metodologicznym w zakresie prawidłowego rozumienia koncepcji *look through approach* jest uzależnianie możliwości jej zastosowania od posiadania przez rzeczywistego właściciela należności statusu podatnika na terytorium Polski. Innymi słowy, rzeczywisty właściciel powinien być równocześnie podmiotem osiągającym przychód na terytorium RP z tytułu tej wypłacanej należności. **Przypisanie rzeczywistemu właścicielowi atrybutu podatnika w przypadku pominięcia bezpośredniego odbiorcy należności jest niejako następczą konsekwencją zastosowania koncepcji LTA, jednakże nie powinno to oznaczać, iż warunkiem wyjściowym jest, aby rzeczywisty właściciel jeszcze przed jej zastosowaniem posiadał status podatnika.** O byciu podatnikiem decyduje fakt uzyskiwania przychodów z tytułu danej należności na terenie Polski, nie zaś posiadanie statusu rzeczywistego właściciela. Innymi słowy, bezpośredni odbiorca należności jest zawsze podatnikiem w stosunku do przychodu osiągniętego z tego tytułu na terytorium Polski, jednakże nie implikuje to automatycznie uzyskania statusu rzeczywistego właściciela. **Dla możliwości zastosowania zwolnienia z WHT (na podstawie dyrektyw unijnych albo UPO) status podatnika nie jest istotny, ponieważ w tym zakresie znaczenie ma wyłącznie status rzeczywistego właściciela.** W projekcie objaśnień z 2019 r. kwestia ta zdaje się jednak być rozumiana odmiennie. Z jednej strony podnosi się, iż „[...] z przewidzianych w UPO i prawie Unii Europejskiej (tzn. Dyrektywy PS i IR) mogą korzystać inwestorzy (udziałowcy) z kraju objętego tymi postanowieniami, jeżeli są oni podatnikami w stosunku do otrzymanej należności i spełniają inne warunki przewidziane dla tych uprawnień (np. w określonych sytuacjach

posiadają status rzeczywistego właściciela)⁶. Jak wynika z powyższego fragmentu, dla zastosowania LTA kluczowe znaczenie ma posiadanie nie statusu BO, lecz atrybutu podatnika. Jednocześnie w dalszej części podkreśla się, iż podmiot pośredniczący, którego jedyną funkcją w odniesieniu do płatności lub jej części jest jej przekazanie dalej, nie spełni kryterium bycia podatnikiem z uwagi na brak powstania po jego stronie przychodu (trwałego i definitywnego przysporzenia majątkowego)⁷. W świetle tej koncepcji warunkiem dla zastosowania danej UPO ma być ustalenie osoby podatnika, a więc tego, wobec kogo powstał obowiązek podatkowy, a dopiero potem – w kontekście ustaleń dotyczących jego rezydencji – zastosowanie właściwej umowy międzynarodowej w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i sprawdzenie, czy UPO zawiera klauzulę rzeczywistego właściciela⁸. **W projekcie objaśnień z 2019 r. wskazano więc, że LTA jest dopuszczalne wobec podmiotów będących rzeczywistym właścicielem należności oraz podatnikiem w rozumieniu art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.** Z zakresu tego wykluczono podmiot pośredniczący, którego jedyną funkcją jest przekazywanie należności dalej, co ma uzasadniać niespełnienie przesłanki bycia podatnikiem (brak trwałego i definitywnego przysporzenia majątkowego). **Zabieg zastosowany w projekcie objaśnień z 2019 r. w tym fragmencie nie jest jednak spójny, ponieważ nie wskazuje, o jaki rodzaju podmiotu pośredniczącego chodzi w odniesieniu do rzeczywistego właściciela.** Należy zauważyć, że w świetle wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) bazujących na Komentarzu OECD do Modelowej Konwencji (dalej: Komentarz do MK OECD) spod zakresu pojęcia rzeczywistego właściciela należy wykluczyć dwie kategorie podmiotów:

- 1) powiernika (przedstawiciela) wyznaczonego do działania w miejsce innego podmiotu, zwykle w bardzo ograniczonym zakresie, bądź posiadającego tytuł prawny do dochodu innego podmiotu, lub który otrzymuje i rozporządza środkami finansowymi dla kogoś innego;
- 2) każdy inny faktycznie pośredniczący podmiot, który, chociaż jest formalnie właścicielem dochodu, ma nad nim bardzo ograniczone władztwo⁹.

⁶ Projekt objaśnień podatkowych pt. *Zasady poboru podatku u źródła* z 19 czerwca 2019 r., s. 15, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnien-do-przepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla> (dostęp: 1.03.2025) – dalej: projekt objaśnień z 2019 r.

⁷ *Ibidem*, s. 17.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1230/21.

W pojęciu rzeczywistego właściciela nie mieszczą się nie tylko formalni agenci (przedstawiciele), ale także podmioty, które wprawdzie faktycznie korzystają z dochodu, ale mają nad nim bardzo ograniczone władztwo. W projekcie objaśnień z 2019 r. odwołano się do pojęcia podmiotu pośredniczącego, co mogłoby sugerować, że chodzi o podmiot z pkt 2, jednakże brak definitywnego przysporzenia majątkowego zdaje się sugerować powiernika (przedstawiciela) z pkt 1. **Z jednej strony dopuszcza się LTA w stosunku do rzeczywistego właściciela, jednakże jednocześnie sugeruje się, iż ustalenie osoby podatnika jest elementem tej koncepcji. Powołane w projekcie objaśnień z 2019 r. wyroki NSA, mające uzasadniać taką wykładnię, odnoszą się tylko pośrednio do tego problemu¹⁰. W wyrokach tych NSA podkreślił, że podmiot pełniący funkcję pool leadera w systemie cash pooling nie może skorzystać z postanowień UPO w zakresie otrzymywanych odsetek, ponieważ nie mógł być uznany za podatnika w rozumieniu art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. Naczelny Sąd Administracyjny nie odnosił się przy tym zupełnie do kwestii *look through approach* w stosunku do rzeczywistego właściciela. Należy przyjąć, że powiernik (przedstawiciel) nie spełnia również przesłanki bycia podatnikiem i w tym zakresie nie jest możliwe zastosowanie odpowiedniej UPO, a co za tym idzie – jedynie w odniesieniu do spółek pośredniczących z pkt 2, które posiadają ograniczone władztwo nad należnością, ale uwzględniają ją w swoich przychodach podatkowych, można rozważać stosowanie koncepcji LTA.**

Należy przyjąć, iż koncepcja podatnika nie zastępuje instytucji rzeczywistego właściciela. Przyjęcie odmiennej wykładni skutkuje *de facto* niemożliwością zastosowania koncepcji LTA w stosunku do osoby podatnika, ponieważ podmiot taki nie jest w ogóle oceniany pod kątem posiadania władztwa ekonomicznego nad posiadaną należnością¹¹. Brak czytelnej kore-

¹⁰ Wyroki NSA: z dnia 30 listopada 2016 r., sygn. II FSK 3107/14; z dnia 20 października 2017 r., sygn. II FSK 2594/15; z dnia 29 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1674/16.

¹¹ Tezę taką zdaje się sugerować Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 28 listopada 2024 r. (sygn. I SA/Gl 712/24, orzeczenie nieprawomocne). Uznał on, iż „[w] niniejszej sprawie, jak już wyżej wskazano, bezpośrednia wypłata dywidendy odbywała się i będzie się odbywać na rzecz spółki węgierskiej, a nie skarżącego. Podmiot zagraniczny uzyskał zatem na terenie Rzeczypospolitej Polskiej dochód, a to w świetle art. 3 ust. 2 updog oznacza, że stał się podatnikiem od uzyskanego dochodu. O tym, czy węgierska spółka jest podatnikiem, decyduje fakt uzyskiwania przez nią przychodów z tytułu dywidendy, nie zaś posiadanie statusu tzw. beneficial owner wobec tej należności. Podatnikiem jest ten podmiot, który uzyskuje przychód z tego tytułu, nie

lacji pomiędzy instytucją podatnika i rzeczywistego właściciela może skutkować przyjęciem wykładni pozbawiającej możliwości zastosowania zwolnienia dyrektywowego bądź obniżonej stawki z UPO (zob. przykład 1)¹².

Przykład 1

Polska spółka Alfa Sp. z o.o. wypłaca dywidendę do belgijskiej spółki matki Beta, posiadającej 100% udziałów. Spółka Beta, odgrywająca rolę spółki pośredniczącej, przekazuje następnie dywidendę do amerykańskiej spółki Certus (rzeczywistego właściciela dywidendy), która jest jedynym udziałowcem spółki belgijskiej. W stosunku do spółki Beta nie można zastosować zwolnienia z dyrektywy PS, ponieważ nie posiada statusu rzeczywistego właściciela. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z USA nie znajduje natomiast zastosowania ze względu na fakt, iż spółka Certus nie jest podatnikiem w stosunku do dywidendy wypłacanej z Alfa Sp. z o.o. Spółka Alfa musi pobierać 19% WHT przy wypłacie dywidendy do Belgii¹³.

Instytucja podatnika służy ustaleniu podmiotu osiągającego przychód na terytorium RP. W odniesieniu do takiego podmiotu możliwe jest zastosowanie zwolnienia z dyrektywy czy też właściwej UPO, pod warunkiem posiadania statusu rzeczywistego właściciela. **Jeżeli jednak podmiot taki nie posiada statusu BO, wówczas należy zastosować LTA poprzez pominięcie tego podatnika (spółka Beta) i zastosowanie UPO lub zwolnienia dyrektywowego w odniesieniu do kolejnego podmiotu w łańcuchu.** Innymi słowy, LTA powinna być stosowana dopiero wówczas, gdy podatnik (podmiot osiągający przychód na terytorium RP), będący pierwszym w łańcuchu odbiorcą należności, nie jest jednocześnie jej rzeczywistym właścicielem. Rzeczywistym właścicielem należności nie jest podmiot, **który, pomimo spełnienia formalnych kryteriów uznania go za podatnika,** nie prowadzi faktycznie działalności gospodarczej lub też jego aktywność jest marginalna w stosunku do uczestnictwa w przedsięwzięciu mającym na celu unikanie opodatkowania¹⁴. Naczelny Sąd Administracyjny

zawsze będąc rzeczywistym beneficjentem należności. W konsekwencji słuszne jest stanowisko organu co do tego, że zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 58 updop, rozpatrywać należy w odniesieniu do spółki węgierskiej, a nie skarżącego funduszu”.

¹² K. Knawa, *Podatek u źródła – czyli o poprawieniu niektórych błędów oraz o tych, które nadal wymagają dopracowania*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 5, s. 18.

¹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2024 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.301.2024.1.B.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1230/21.

rozdziela zatem kwestię rzeczywistego właściciela i statusu podatnika. Należy przy tym zauważyć, że pogląd ten jest ugruntowany od co najmniej dekady w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. II FSK 2873/11, wskazuje: „**Sam bowiem fakt bycia rezydentem określonego państwa i otrzymania płatności nie jest wystarczającym warunkiem do skorzystania z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sytuacji, gdy prawo do dysponowania dochodem ma ograniczony charakter.** Oznacza to, że postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mają zastosowanie do podmiotów będących faktycznymi odbiorcami odsetek¹⁵. Z perspektywy możliwości zastosowania koncepcji LTA nie chodzi więc o to, aby „odbiorca należności” był odbiorcą bezpośrednim, ale o to, by jako rzeczywisty właściciel (a nie pośrednik) był „osobą uprawnioną” do należności na gruncie danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. **W przypadku pominięcia bezpośredniego odbiorcy należności w związku ze stosowaniem LTA i przypisania przychodu z tytułu tej należności do rzeczywistego właściciela ten ostatni powinien być uznany za podatnika¹⁶.** Zastosowanie LTA wymaga, aby w przypadku pominięcia bezpośredniego odbiorcy należności rzeczywisty właściciel otrzymał faktycznie płatność od tego odbiorcy oraz uwzględnił przychód z tego tytułu w swoim wyniku podatkowym¹⁷.

Koncepcja *look through approach* powinna być rozpatrywana w kontekście dwóch zasadniczych celów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁸. Klauzula rzeczywistego właściciela pozwala na zapobieganie unikaniu opodatkowania poprzez wyłączenie z korzyści traktatowych przewidzianych w UPO podmiotów podstawionych, odgrywających rolę tzw. spółek pośredniczących. W połączeniu zaś koncepcji LTA z instytucją rzeczywistego właściciela realizowany jest drugi cel UPO, jakim jest eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania dochodu. Dzięki LTA zastosowanie znajduje bowiem wówczas UPO z państwem rzeczywistego właściciela, a nie podmiotu pośredniczącego, i na tej podstawie możliwe jest zastosowanie obniżonej lub zerowej stawki WHT. **W uproszczeniu**

¹⁵ Podobnie NSA w wyroku z dnia 11 marca 2015 r., sygn. II FSK 215/13.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2024 r., sygn. II FSK 1161/21.

¹⁷ E. Kemmern, *Preface to arts 10 to 12*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Fourth Edition)*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015, s. 722.

¹⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Po 472/24, orzeczenie nieprawomocne.

można uznać, że łączne zastosowanie koncepcji BO i LTA skutkuje pełną transparentnością podmiotu bezpośrednio otrzymującego płatność, tj. nie jest on uznany za spełniający wymagania niezbędne do otrzymania statusu podmiotu uprawnionego na gruncie danej UPO¹⁹. Podmiot, który otrzymuje należność i nie jest uznawany za rzeczywistego właściciela, nie skorzysta więc z preferencji podatkowej w WHT wynikającej z UPO. Konsekwencje podatkowe wypłaty należności powinny zostać określone w odniesieniu do ich rzeczywistego właściciela²⁰. Dochodzi więc do pominięcia istnienia jakiegoś podmiotu prawnego i przypisania zysków osiągniętych przez ten podmiot innemu podmiotowi, który „stoi za nim”²¹. **Tak więc *look through approach* w tej konfiguracji (w połączeniu z BO) to instrument służący właściwemu stosowaniu UPO²².** Płatnik powinien stosować przepisy odpowiedniej UPO z państwem, którego rezydentem jest rzeczywisty właściciel należności (a więc pomijając pośrednika przy kwalifikacji danej płatności do celów podatkowych)²³. O „nierozzerwalności” koncepcji LTA i BO świadczy również wprowadzenie *look through approach* w projekcie objaśnień z 2019 r. jako mechanizmu „łagodzącego” nowe wymagania co do określania rzeczywistego właściciela danej należności, obowiązujące od 1 stycznia 2019 r.²⁴

Klauzula rzeczywistego właściciela została dodana do MK OECD w 1977 r. i zgodnie z nią preferencja wynikająca z danej UPO była należna, tylko jeżeli rezydent umawiającego się państwa – będący odbiorcą należności – był zarazem jej rzeczywistym właścicielem: „if the recipient is the beneficial owner of the dividends (interest)”. **W 1995 r. w art. 10 ust. 2 i art. 11 ust. 2 MK OECD (w 1997 roku w art. 12 ust. 1) związek**

¹⁹ O. Witnicki, *Spółki holdingowe jako rzeczywisty właściciel oraz pośrednik dywidendy*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2024, nr 12, s. 94.

²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 stycznia 2025 r., sygn. III SA/Wa 2385/24, orzeczenie nieprawomocne.

²¹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Look-through approach w kontekście klauzuli beneficial owner mającej zastosowanie przy opodatkowaniu dywidend – źródła transformacji niebezpiecznej koncepcji antyabuzywnej w instrument ochrony interesów podatnika i płatnika*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 4, s. 31.

²² I. Krzemińska, W. Majkowski, *Zastosowanie tzw. look-through approach przez polskiego płatnika podatku u źródła (WHT)*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2, s. 32.

²³ I. Krzemińska, *Zastosowanie tzw. koncepcji look through w płatnościach transgranicznych*, „Kazus Podatkowy” 2020, styczeń, s. 34.

²⁴ M. Boniecka, *„Look through approach” w kontekście nowego mechanizmu poboru podatku u źródła*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 3, s. 22.

pomiędzy „odbiorcą należności” i „rzeczywistym właścicielem” został rozerwany i odtąd przepisy te przewidują, że preferencje wynikające z UPO stosuje się, jeżeli BO jest rezydentem drugiego państwa („if the beneficial owner of the dividends/interest is a resident of the other Contracting State”). Zmiana ta potwierdza, iż aby skorzystać z preferencji wynikających z UPO, rzeczywisty właściciel nie musi być równocześnie (bezpośrednim) odbiorcą należności wypłacanej przez płatnika²⁵. Interpretacja ta została następnie potwierdzona w Komentarzu OECD z 2014 r. i poprzedzających go pracach przygotowawczych z 2012 r. poprzez usunięcie słowa „such” w art. 10 ust. 2 i art. 11 ust. 2 MK OECD, które błędnie mogłoby prowadzić do wniosku, że dywidendy (odsetki) muszą być wypłacane bezpośrednio na rzecz rezydenta umawiającego się państwa, co byłoby problematyczne w przypadku, gdy bezpośredni odbiorca i BO byłiby rezydentami dwóch różnych państw²⁶. Tak więc, gdy spółka pośrednicząca oraz BO są rezydentami dwóch innych jurysdykcji niż państwo źródła, LTA powinno być nadal możliwe do zastosowania²⁷. W 2014 r. została dokonana w Komentarzu do MK OECD zmiana mająca potwierdzić również tę okoliczność²⁸.

Co więcej, z Komentarza do art. 10 ust. 2, art. 11 ust 2 i art. 12 ust. 1 MK OECD znowelizowanych w latach 2003 i 2005 wprost wynika, że preferencje odnoszące się do podatku należnego państwu źródła pozostają dostępne, jeżeli między BO a płatnikiem działa pośrednik, taki jak agent lub przedstawiciel mający siedzibę w umawiającym się państwie lub w państwie trzecim, ale BO dywidend (odsetek, należności licencyjnych) jest rezydentem państwa-strony danej UPO²⁹.

²⁵ B. Malek, *Beneficial Ownership and Income Receipt under Double Taxation Conventions: Considerations following the Planet Case*, „ASA” 2022–2023, vol. 91, no. 4, s. 175.

²⁶ G. Pati, *Articles 10 and 11 of the OECD Model and the Commentaries on the OECD Model (2017): When Clarifications Raise Further Doubts*, „Bulletin for International Taxation” 2021, January, s. 34.

²⁷ E. Kemmern, *Preface to arts 10 to 12...*, s. 713.

²⁸ W. Haslehner, *Dividends. Art. 10*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Fourth Edition)*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rjin 2015, s. 783

²⁹ „Subject to other conditions imposed by the Article, the limitation of tax in the State of source remains available when an **intermediary**, such as an agent or nominee located in a Contracting State or in a third State, is **interposed between the beneficiary and the payer but the beneficial owner is a resident of the other Contracting State**” – pkt 12.7 komentarza do art. 10 MK OECD 2017.

Błąd nr 2. LTA jako mechanizm zwalniający płatnika z obowiązku poboru WHT

Drugim istotnym błędem metodologicznym w zakresie prawidłowego rozumienia koncepcji LTA jest traktowanie tej instytucji jako mechanizmu zwalniającego polskiego płatnika z obowiązku poboru WHT w przypadku, gdy bezpośredni odbiorca należności nie jest jej rzeczywistym właścicielem. **Należy podkreślić, że brak statusu rzeczywistego właściciela przez podmiot otrzymujący należność bezpośrednio nie oznacza, iż po stronie tego podmiotu nie powstaje przychód i nie ma podstaw do zastosowania art. 21 ust. 1 albo art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. przewidującego stawkę podstawową WHT w wysokości 19% lub 20%**³⁰. Oznacza to tylko tyle, że w odniesieniu do podmiotu niebędącego rzeczywistym właścicielem należności nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia dyrektywowego na mocy przepisów krajowych (art. 21 ust. 3 albo art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.) albo zwolnienia z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³¹.

W niektórych wyrokach można spotkać się z poglądem, iż LTA jest koncepcją niemającą umocowania prawnego w treści aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³². **Należy jednak zauważyć, iż osią sporu pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym jest *de facto* to, czy płatnik WHT jest zwolniony z obowiązku poboru podatku u źródła, jeżeli bezpośredni odbiorca nie jest rzeczywistym właścicielem, a jednocześnie nie zostało ustalone, który z podmiotów w łańcuchu płatności pełni tę funkcję.** W świetle argumentów podnoszonych przez podatników obowiązek ustalenia rzeczywistego właściciela płatności przechodzi na organ podatkowy, który jest zobowiązany do zastosowania LTA. **Naczelny Sąd Administracyjny, odnosząc się do takiej argumentacji, nie wskazywał na „brak umocowania prawnego” LTA w kontekście braku możliwości zastosowania tej koncepcji, lecz wyłącznie w kontekście braku podstaw do uznania zarzutu płatnika o niezastosowaniu tej koncepcji przez organ podatkowy.** Sądy krajowe powtarzają w tym zakresie kluczowe tezy z wyroków Trybunału

³⁰ Tak też NSA w wyroku z dnia 16 listopada 2022 r., sygn. II FSK 598/20.

³¹ *Ibidem*.

³² Tak np. NSA w wyroku z dnia 18 kwietnia 2023 r. (sygn. II FSK 400/21) uchylającym wyrok WSA w Poznaniu (sygn. I SA/Po 324/20) ze względów niezwiązanych z LTA (brak spójności językowej polskiej i szwedzkiej UPO). W zakresie LTA NSA podtrzymał stanowisko WSA.

Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w tzw. sprawach duńskich³³, iż do organu podatkowego „nie należy identyfikacja właściciela tych odsetek, lecz wykazanie, że rzekomy właściciel odsetek jest jedynie spółką pośredniczącą, za pomocą której dokonano nadużycia prawa”³⁴.

Błąd nr 3. Warunek bezpośredniego posiadania udziałów (akcji) wyłącza możliwość stosowania LTA do podmiotu innego niż bezpośredni udziałowiec (akcjonariusz)

Przepisy dyrektyw unijnych PS oraz IR oraz niektóre umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę zawierają warunek w postaci bezpośredniego posiadania udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej należność jako przesłankę zastosowania obniżonej stawki WHT lub zwolnienia z WHT.

W przypadku dyrektywy PS warunek ten został wskazany na gruncie ustawodawstwa krajowego w ramach art. 22 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. Przepis ten wskazuje na warunek bezpośredniego posiadania udziałów w wysokości co najmniej 10% w kapitale spółki wypłacającej dywidendę przez zagranicznego odbiorcę dywidendy. **Powstaje wówczas pytanie, czy możliwe jest w ogóle zastosowanie koncepcji LTA w odniesieniu do zwolnienia dywidendowego z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. ze względu na warunek bezpośredniego posiadania udziałów**³⁵. Analizując tę kwestię w oderwaniu od tego, czy art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zawiera warunek posiadania statusu rzeczywistego właściciela przez odbiorcę dywidendy, można dojść do wniosku, iż literalne brzmienie art. 22 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. wyklucza taką możliwość. Kwestia ta nie jest jednak jednoznaczna, ponieważ dyrektywa PS nie posługuje się wymogiem bezpośredniego posiadania udziałów, lecz zwrotem „a minimum holding of 10% in the capital of a company”³⁶. **Trudno jednak uznać, iż sformułowanie „udział w kapitale” należy rozumieć jako**

³³ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w połączonych sprawach C115/16, C118/16, C119/16 i C299/16.

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 26 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1230/21.

³⁵ Do celów niniejszej publikacji przyjęto, iż warunek rzeczywistego właściciela w odniesieniu do wypłacanej dywidendy obowiązuje pomimo braku takiego wymogu w redakcji art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (zob. wyroki NSA: z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1588/20, z dnia 13 czerwca 2024 r., sygn. II FSK 1209/21, opowiadające się za istnieniem takiego warunku w kontrze do wyroków NSA z dnia 8 lutego 2023 r., sygn. II FSK 1277/22 oraz z dnia 9 października 2024 r., sygn. II FSK 78/22, prezentujących odmienny pogląd).

³⁶ Art. 3 ust. 1 lit. a pkt i dyrektywy PS.

bezpośredni stosunek prawny między spółką dominującą a spółką zależną z perspektywy możliwości zastosowania LTA i interpretować je zawężająco³⁷. Artykuł 22 ust. 4 u.p.d.o.p. w żadnym miejscu nie wymaga, aby to spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend jako rzeczywisty właściciel posiadała bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej³⁸. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16³⁹ w sposób generalny dopuścił możliwość stosowania LTA na gruncie dyrektywy PS. W pkt 111 niniejszego wyroku TSUE jednoznacznie wskazuje, że w przypadku, gdy rzeczywisty właściciel dywidendy ma rezydencję podatkową poza terytorium Unii Europejskiej, wówczas brak możliwości zastosowania zwolnienia z WHT przewidzianego w art. 5 dyrektywy PS jest automatyczny i nie ma związku ze stwierdzeniem oszustwa lub nadużycia prawa⁴⁰. **Trybunał wskazuje więc, iż zwolnienie z WHT na podstawie dyrektywy PS jest możliwe wyłącznie wówczas, gdy rzeczywisty właściciel dywidendy ma siedzibę do celów podatkowych na terytorium Unii Europejskiej. Z wyroku TSUE nie wynika przy tym, że rzeczywistym właścicielem dywidendy musi być jej bezpośredni odbiorca, aby możliwe było zastosowanie zwolnienia z WHT.** W pkt 113 TSUE wyjaśnia, iż dla realizacji celów dyrektywy PS wystarczające jest, aby rzeczywistym właścicielem dywidendy była którakolwiek ze spółek w łańcuchu płatności, objęta zakresem podmiotowym tejże dyrektywy⁴¹. Taka koncepcja wykładni ma też swoje

³⁷ Niektóre sądy prezentują jednak wykładnię zawężającą, np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2024 r., sygn. III SA/Wa 1525/24, orzeczenie nieprawomocne czy wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 października 2024 r., sygn. I SA/Lu 332/24, orzeczenie nieprawomocne.

³⁸ Wyroki WSA w Warszawie: z dnia 14 września 2023 r., sygn. III SA/Wa 1513/23 i III SA/Wa 1514/23; z dnia 17 października 2023 r., III SA/Wa 1586/23, orzeczenia nieprawomocne.

³⁹ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., w połączonych sprawach C-116/16 i C-117/16.

⁴⁰ Punkt 111: „Co więcej, gdy właściciel uiszczonych dywidend ma siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, odmowa zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 w żaden sposób nie jest wynikiem stwierdzenia oszustwa lub nadużycia prawa”.

⁴¹ Punkt 113: „Mechanizmy dyrektywy 90/435, a w szczególności jej art. 5, zostały wobec tego wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których – bez ich zastosowania – wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C448/15,

umocowanie w pkt 3 i 11 preambuły dyrektywy PS, który wprost stanowi, że w przypadku łańcucha podmiotów stosowanie zwolnienia podatkowego z WHT na poziomie spółki zależnej wypłacającej dywidendę oraz zwolnienia z podatku dywidendy na poziomie spółki dominującej **ma zapewnić brak opodatkowania dywidend w łańcuchu płatności**. Celem dyrektywy PS jest zatem zwolnienie dywidend przekazywanych w łańcuchu płatności aż do poziomu spółki dominującej. Tak samo stosowanie zwolnienia na zasadzie koncepcji LTA zapewnia nieopodatkowanie dywidendy przekazywanej jej rzeczywistemu właścicielowi (spółce dominującej z UE) przez łańcuch spółek zależnych (pośredników) i tym samym służy realizacji celu tej dyrektywy⁴². Ostatecznie możliwość zastosowania LTA na gruncie zwolnienia dywidendowego z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. potwierdził NSA, powołując się właśnie na argumentację TSUE⁴³. **Uwzględniając zatem argumentację TSUE opartą na celach dyrektywy PS, należy uznać, iż warunek bezpośredniego posiadania udziałów jest spełniony, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu płatności kaskadowo spełniają ten warunek w kolejnej spółce w łańcuchu. Wówczas każda kolejna spółka otrzymująca dywidendę powinna spełniać warunek bezpośredniego posiadania udziałów względem kolejnej spółki wypłacającej, a nie względem pierwszej spółki wypłacającej.** Stosowanie koncepcji LTA na gruncie dyrektywy PS jest więc dopuszczalne, jednakże nie może pozostawać w sprzeczności z celami tej dyrektywy wskazanymi przez TSUE. Brak sprzeczności zachodzi w jednej z następujących sytuacji:

EU:C:2017:180, pkt 39). **Mechanizmy takie nie mogą natomiast mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu rzezonnych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii**”.

⁴² „Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej. [...] **Jeżeli grupy przedsiębiorstw są zorganizowane w formie łańcucha spółek i zyski są wypłacane poprzez taki łańcuch spółek zależnych na rzecz spółki dominującej, podwójne opodatkowanie powinno zostać wyeliminowane poprzez zwolnienie albo poprzez kredyt podatkowy.** W przypadku kredytu podatkowego spółka dominująca powinna móc potrącić wszelkie podatki zapłacone przez którąkolwiek ze spółek zależnych zorganizowanych w łańcuchu, pod warunkiem, że spełnione są wymogi określone w niniejszej dyrektywie” – pkt 3 i 11 Preambuły do dyrektywy PS.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1588/20.

- 1) gdy rzeczywistym właścicielem dywidendy jest podmiot z UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), lub
- 2) gdy dywidenda jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana na terytorium UE lub EOG⁴⁴.

Przepisy art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. wprowadzające możliwość zwolnienia z WHT transgranicznych wypłaty odsetek i należności licencyjnych dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w ramach UE (EOG) zawierają warunek bezpośredniego posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela. Różnica w stosunku do art. 22 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. polega jednak na tym, iż w przypadku odsetek i należności licencyjnych bezpośredni odbiorca należności powinien być również jej rzeczywistym właścicielem (art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. a u.p.d.o.p). **Przepisy dyrektywy IR w przeciwieństwie do dyrektywy PS wprost przewidują wymóg posiadania statusu rzeczywistego właściciela przez odbiorcę należności⁴⁵, jednakże nie wiążą go z przesłanką bezpośredniego posiadania udziałów⁴⁶.** Należy również zauważyć, iż ustawodawca, implementując dyrektywę IR, w przypadku płatności pomiędzy spółkami siostrami rozdziela kwestie bezpośredniości posiadania udziałów i rzeczywistego właściciela⁴⁷. Należy również wskazać, iż TSUE na gruncie dyrektywy IR wskazał, iż „sama okoliczność, że spółka, która otrzymuje odsetki w państwie członkowskim, nie jest ich »właścicielem«, nie musi oznaczać, że przewidziane w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 zwolnienie nie ma zastosowania. Wydają się bowiem możliwe przypadki, w których **takie odsetki są zwolnione na tej podstawie w państwie źródła, jeżeli spółka je otrzymująca przekazuje je właścicielowi mającemu siedzibę w Unii i spełniającemu także wszystkie przesłanki ustanowione w dyrektywie 2003/49 dla skorzystania z takiego zwolnienia**”⁴⁸. Trybunał dopuszcza zatem możliwość zastosowania zwolnienia dyrektywowego IR w stosunku do innego podmiotu niż bezpośredni odbiorca, pod warunkiem pełnienia funkcji rzeczywistego właściciela⁴⁹. **Warunek bezpośredniego**

⁴⁴ Podobnie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 września 2024 r., sygn. III SA/Wa 1527/24, orzeczenie nieprawomocne.

⁴⁵ Art. 1 ust. 1 dyrektywy IR.

⁴⁶ Zob. art. 3 lit. b dyrektywy IR.

⁴⁷ Art. 21 ust. 3a u.p.d.o.p.

⁴⁸ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w połączonych sprawach C115/16, C118/16, C119/16 i C299/16, pkt 94.

⁴⁹ J. Calderón, J.S. Ribeiro, *The complex situation of intermediary holding companies in the EU after the CJEU landmark decisions on the „Danish cases”*, „UNIO – EU Law Journal” 2020, vol. 6, no. 1, s. 71.

posiadania udziałów jest spełniony, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu płatności kaskadowo spełniają warunek bezpośredniego posiadania udziałów w kolejnej spółce w łańcuchu.

Błąd nr 4. Brak rozpoznania kryterium efektywnego opodatkowania jako warunku zastosowania LTA na gruncie dyrektywy IR

W przypadku łańcucha płatności dywidendowej na podstawie dyrektywy PS transfer dywidendy pomiędzy kolejnymi podmiotami powinien być neutralny podatkowo. W tym ostatnim przypadku eliminowanie wielokrotnego opodatkowania dywidendy polega na tym, aby poziom opodatkowania dywidendy przekazywanej w łańcuchu spółek zależnych na rzecz spółki dominującej – niezależnie od liczby takich spółek uczestniczących w przekazywaniu podzielonego zysku – był na analogicznym poziomie jak przy ciężarze opodatkowania zysków podzielonych spółki, przekazywanych następnie ich odbiorcy (wspólnikowi) niebędącemu spółką w rozumieniu dyrektywy PS⁵⁰. Cel ten jest osiągnięty poprzez stosowanie zwolnienia z WHT w państwie spółki zależnej wypłacanej dywidendy oraz zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym otrzymywania dywidendy w państwie siedziby spółki dominującej. **Dyrektywa IR przewiduje zaś wyłącznie zwolnienie z WHT należności w państwie siedziby spółki wypłacającej, z jednoczesnym zachowaniem jednokrotnego opodatkowania w państwie siedziby spółki otrzymującej należność. W tym przypadku zastosowanie do łańcucha płatności odsetek/należności licencyjnych pomiędzy spółkami z różnych krajów członkowskich nie powinno skutkować konsekwencjami podatkowymi sprzecznymi z celami dyrektywy IR, tj. tym, czy w każdym państwie członkowskim spełniony jest warunek efektywnego opodatkowania⁵¹. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na zasadniczą odmienną celów dyrektyw IR oraz PS, dlatego też koncepcję *look through approach* należy rozpatrywać odrębnie w stosunku do poszczególnych reżimów będących podstawą zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki WHT, tj. dyrektywy PS, dyrektywy IR oraz UPO.**

⁵⁰ Szerzej na ten temat w J. Jankowski, P. Luzak, *Efektywne opodatkowanie odbiorcy dywidend na gruncie art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako warunek stosowania zwolnienia z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2, s. 36.

⁵¹ Na temat rozumienia kryterium efektywnego opodatkowania w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2024 r., nr DD9.8202.2.2024.

Błąd nr 5. Niezrozumienie warunku tożsamości płatności jako centralnej przesłanki stosowania LTA w przypadku zwolnień z WHT na podstawie dyrektyw PS i IR

W przypadku zwolnień dyrektywowych (art. 21 ust. 3 albo art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.) płatność nie powinna zmieniać swojego charakteru co do rodzaju w ramach łańcucha płatności aż do jej otrzymania przez rzeczywistego właściciela⁵². W przeciwnym wypadku mogłoby dochodzić do sytuacji, w której w ramach neutralnego podatkowego transferu płatności pomiędzy spółkami powstałaby nieuzasadniona korzyść podatkowa sprzeczna z celami poszczególnych dyrektyw (zob. przykład 2).

Przykład 2

Alfa Sp. z o.o. dokonuje wypłaty dywidendy na rzecz jedyne go udziałowca – spółki Beta z państwa B (państwa członkowskiego UE). Następnie spółka Beta dokonuje przekwalifikowania płatności na odsetki i wypłaca je na rzecz swojej spółki matki, posiadającej 100% udziałów, z państwa C (spółki Celta z państwa członkowskiego UE). Spółka Celta wypłaca natomiast otrzymane odsetki pod postacią dywidendy do spółki Deren z państwa członkowskiego D (jedynego udziałowca spółki Celta). Spółka Deren jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanej dywidendy. Alfa, Beta, Celta i Deren spełniają definicję spółki w rozumieniu przepisów dyrektyw IR i PS.

Przyjmując, iż spółka Alfa nie pobiera w stosunku do wypłacanej dywidendy WHT na podstawie koncepcji LTA, ponieważ identyfikuje spółkę Deren jako rzeczywistego właściciela, to w ramach łańcucha płatności pomiędzy spółką Alfa a spółką Deren nie tylko mamy do czynienia z neutralnym podatkowo transferem dywidendy w ramach UE do poziomu rzeczywistego właściciela (spółka Deren), **lecz powstaje dodatkowo również korzyść w postaci pomniejszenia dochodu podatkowego spółki Beta poprzez zaliczenie do kosztów podatkowych wypłacanych odsetek. Jednakże korzyść w żaden sposób nie jest niwelowana przez pobierany WHT w Polsce czy też opodatkowanie otrzymanych odsetek na poziomie spółki Celta z państwa C.** Sytuację dobitnie prezentuje poziom opodatkowania

⁵² Podobnie duński Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 16 września 2024 r., nr UfR 2024.5235 H.

płatności w ramach kolejnych etapów jej przekazywania z Alfa Sp. z o.o. aż do poziomu BO:

- 1) wypłata dywidendy z Polski do Beta jest zwolniona z WHT w Polsce na podstawie art. 5 dyrektywy PS;
- 2) otrzymanie dywidendy przez spółkę Beta w państwie B jest zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 4 dyrektywy PS;
- 3) wypłata odsetek przez spółkę Beta do spółki matki z państwa C jest zwolniona z WHT w państwie B na podstawie art. 1 ust. 1 dyrektywy IR;
- 4) otrzymanie odsetek przez spółkę Celta nie jest opodatkowane ze względu na lokalne ustawodawstwo podatkowe;
- 5) wypłata dywidendy ze spółki Celta do spółki Deren jest zwolniona z WHT w państwie C na podstawie art. 5 dyrektywy PS;
- 6) otrzymanie dywidendy w państwie D przez spółkę Deren jest zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 4 dyrektywy PS.

O ile zatem w przypadku niezmienności tożsamości płatności (dywidenda w całym łańcuchu spółek od Alfa Sp. z o.o. do rzeczywistego właściciela) wysokość płaconych podatków przez poszczególne podmioty w łańcuchu nie ma żadnego znaczenia z perspektywy celów dyrektywy PS, o tyle jednak w sytuacji rodzajowej zmiany tożsamości płatności (na odsetki pomiędzy spółkę Beta a spółkę Celta) skutkuje to efektem podatkowym sprzecznym z założeniami tej dyrektywy.

Należy przy tym zauważyć, że warunek tożsamości płatności znajduje swoje umocowanie w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które wyłączają możliwość zastosowania danego zwolnienia w przypadku, gdy płatność ma inny charakter. Zwolnienie odsetkowe z WHT (art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p.) nie ma zastosowania do przychodów uznawanych za podział zysku⁵³. Ponadto reżim zwolnienia partycypacyjnego (art. 20 ust. 3 u.p.d.o.p.) przewidziany dla polskich spółek otrzymujących dywidendy z UE (EOG) nie znajduje zastosowania, gdy otrzymana dywidenda w państwie siedziby spółki wypłacającej w jakiegokolwiek formie podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej⁵⁴.

⁵³ Art. 21 ust. 6 pkt 1 u.p.d.o.p.

⁵⁴ Art. 20 ust. 16 u.p.d.o.p.

Błąd nr 6. Nieuzasadnione rozszerzanie koncepcji LTA na spółki bazowe

Zakres podmiotowy zastosowania LTA niejednoznacznie określa MK OECD. W obecnym § 12.7 Komentarza do art. 10 MK OECD odwołuje się do LTA tylko w kontekście agenta oraz powiernika. Komentarz, opisując koncepcję rzeczywistego właściciela, posługuje się natomiast triadą: agent, powiernik i spółka pośrednicząca⁵⁵. Można zatem potencjalnie argumentować, że w § 12.7 celowo opuszczono spółki pośredniczące i na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania LTA odnosi się wyłącznie do agenta i powiernika. Pogląd taki wydaje się jednak nieuprawniony, ponieważ pkt 12.7 odnosi się do „an intermediary, such as an agent or nominee”, czyli obejmuje wszelkie kategorie pośredników, w tym działających w charakterze agenta lub powiernika. W pkt 12.3 zawarta jest definicja spółki pośredniczącej jako „the formal owner, it has, as a practical matter, **very narrow powers** which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or **administrator acting on account of the interested parties**”. Spółka pośrednicząca jest to więc podmiot posiadający formalne (tytularne) władztwo nad należnością, które w praktyce ma bardzo ograniczony charakter i działa w charakterze administratora dochodu⁵⁶. Nie wydaje się, aby administrator dochodu miał być traktowany na gruncie pkt 12.7 inaczej niż agent lub powiernik. W pkt 12.4 wskazano natomiast wyraźnie, iż w przypadku tych trzech kategorii (agent, powiernik, spółka pośrednicząca) przesłanki oceny, czy bezpośredni odbiorca należności jest rzeczywistym właścicielem, są tożsame⁵⁷. Ponadto MK OECD posługuje się pojęciem sprzeczności z przedmiotem i celem UPO zarówno w odniesieniu do agentów i powierników (pkt 12.2), jak i spółki pośredniczącej (pkt 12.3). O ile zatem nie powinno budzić wątpliwości to, iż LTA na gruncie Komentarza do MK OECD obejmuje również spółki pośredniczące, o tyle jednak należy zauważyć, że koncepcja ta nie ma charakteru nieograniczonego⁵⁸. **Kluczowe znaczenie dla wyznaczenia zakresu LTA w przypadku spółki pośredniczącej ma raport OECD pt. Umowy o unikaniu podwójnego**

⁵⁵ Pkt 12.3 i 12.4 do art. 10 Komentarz do MK OECD 2017.

⁵⁶ Komentarz do MK OECD do pkt 12.3 w dalszej części wprost odnosi się do „an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person”.

⁵⁷ „In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the dividend is not the “beneficial owner” because that recipient’s right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person”.

⁵⁸ Pkt 12.7 wprost stanowi: „Subject to other conditions imposed by the Article”.

opodatkowania i wykorzystanie spółek pośredniczących z 1986 r.⁵⁹ Spółka taka jest wykorzystywana do uniknięcia WHT w państwie źródła poprzez zastosowanie UPO pomiędzy państwem źródła a państwem spółki pośredniczącej, a nie UPO pomiędzy państwem źródła a państwem rzeczywistego właściciela należności⁶⁰. W przykładach *treaty shopping* zamieszczonych w tym raporcie akcent położony jest na państwo źródła i przerzucenie dochodu z tej właśnie jurysdykcji z wykorzystaniem spółki pośredniczącej. W przypadku spółek pośredniczących dochodzi do fizycznego przepływu należności z państwa źródła do rzeczywistego właściciela poprzez te podmioty. Zupełnie inaczej wygląda sytuacja w przypadku spółek bazowych (*base companies*), które nie są wymienione w Komentarzu do MK OECD w części dotyczącej rzeczywistego właściciela. Charakterystyka tych podmiotów została przedstawiona w raporcie OECD pt. **Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i wykorzystanie spółek bazowych z 1986 r.**⁶¹ Są one zazwyczaj zakładane w państwach o niskim poziomie opodatkowania w celu odroczenia/obniżenia opodatkowania w państwie rezydencji udziałowca poprzez przypisanie dochodu transferowanego z państwa źródła do spółki bazowej (tzw. *primary sheltering*). Dochód ze spółki bazowej nie jest więc zazwyczaj wypłacany do jej udziałowców, co jest typowe dla spółek pośredniczących. Jeżeli dochodzi do wypłaty, to zazwyczaj jest ona dokonywana pod innym tytułem niż pierwotna wypłata pomiędzy państwem źródła a państwem spółki bazowej⁶². W raporcie stwierdzono, iż w takiej sytuacji państwo źródła nie jest zobowiązane do stosowania koncepcji LTA⁶³. **W konsekwencji na gruncie Komentarza do MK OECD należy przyjąć, iż LTA jest możliwa tylko do płatności tożsamych rodzajowo, zachodzących pomiędzy państwem źródła, spółki pośredniczącej oraz państwem rzeczywistego właściciela**⁶⁴.

⁵⁹ OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, Paris 1986.

⁶⁰ „[...] situation of this kind, where a company situated in a treaty country is acting as a conduit for channeling income economically accruing to a person in another State who is thereby able to take advantage ‘improperly’ of the benefits provided by a tax treaty” – *ibidem*, s. 2.

⁶¹ OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, Paris 1986.

⁶² *Ibidem*, s. 5.

⁶³ „[...] it cannot be accepted that the source country is obliged to waive or reduce its tax under a treaty with the country of residence. Such an obligation would result clearly from the OECD Model only where the base company is resident in country R by the criteria of Article 4” – *ibidem*, s. 21.

⁶⁴ Zob. *Canada vs. Husky Energy Inc.*, 13 listopada 2023 r., Tax Court, numer sprawy: 2023 TCC 167, pkt 261.

Błąd nr 7. Jednolite rozumienie przesłanki bezpośredniości posiadania udziałów na gruncie dyrektyw unijnych (PS i IR) oraz UPO

W polskiej praktyce traktatowej UPO przewidują trzy różne warianty w zakresie warunku posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w spółce wypłacającej dywidendę:

- 1) bezpośrednie posiadanie udziałów – rzeczywisty właściciel powinien posiadać udziały bezpośrednio w spółce wypłacającej dywidendę (wariant nr 1)⁶⁵;
- 2) bezpośrednie lub pośrednie posiadanie udziałów – rzeczywisty właściciel może posiadać udziały w spółce wypłacającej dywidendę również pośrednio (wariant nr 2)⁶⁶;
- 3) UPO nie precyzuje, czy udziały muszą być posiadane bezpośrednio, czy pośrednio przez rzeczywistego właściciela (wariant nr 3)⁶⁷.

Warunek bezpośredniego posiadania udziałów (wariant nr 1) nie jest więc regułą, dlatego w przypadku, gdy wprost nie został on wyrażony w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, pośrednie posiadanie udziałów nie powinno wykluczać możliwości stosowania koncepcji LTA⁶⁸.

Przykład 3

Spółka Beta z jurysdykcji B posiada 100% udziałów w spółce Omega. Spółka Omega z jurysdykcji Y jest jednym udziałowcem w Alfa Sp. z o.o. Spółka Alfa wypłaca dywidendę na rzecz spółki Omega (podmiotu

⁶⁵ Na przykład art. 10 ust. 2 pkt a UPO Polska – Luksemburg: „[...] jeżeli właścicielem jest spółka (inna niż spółka osobowa), której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi co najmniej 10 procent i posiadała ona ten udział przez nieprzerwany 24-miesięczny okres poprzedzający dzień wypłaty dywidendy”.

⁶⁶ Na przykład art. 10 ust. 2 pkt a UPO Polska – Kazachstan: „[...] jeżeli odbiorcą dywidend jest spółka, której udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 20 procent”.

⁶⁷ Na przykład art. 10 ust. 2 UPO Polska – Czechy: „[...] ale jeżeli osoba uprawniona do dywidend ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5 procent kwoty dywidend brutto” lub art. 10 ust. 2 pkt a UPO Polska – Wielka Brytania: „[...] jeśli osoba uprawniona do dywidend jest spółką mającą siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie i posiada w dniu wypłaty dywidend nie mniej niż 10 procent udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i posiadała lub będzie posiadać takie udziały (akcje) przez nieprzerwany 24-miesięczny okres, w którym dokonano Wypłaty”.

⁶⁸ M. Ćwik-Burszewska, *Artykuł 10. Dywidendy*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 730.

niebędącego BO), która z kolei dokonuje wypłaty dywidendy do spółki Beta, będącej rzeczywistym właścicielem. UPO pomiędzy Polską a jurysdykcją B przewiduje dwie stawki WHT w przypadku wypłaty dywidend: 5% w przypadku bezpośredniego lub pośredniego posiadania udziałów oraz 15% w pozostałych przypadkach.

Spółka Alfa, stosując LTA, pomija Y, będącego pośrednikiem i stosuje UPO pomiędzy Polską a jurysdykcją B, gdzie znajduje się spółka będąca rzeczywistym właścicielem otrzymywanej dywidendy. Z uwagi na brak warunku bezpośredniego posiadania udziałów w spółce Alfa przez rzeczywistego właściciela w UPO pomiędzy Polską i jurysdykcją B możliwe jest zastosowanie stawki 5%. W omawianym przykładzie UPO zawierało brzmienie warunku posiadania udziałów w wariantcie nr 2. W przypadku brzmienia w wariantcie nr 3 wynik zastosowania LTA byłoby podobny. Należy przy tym zauważyć, że to, czy umowa pomiędzy Polską a Y zawiera warunek bezpośredniego posiadania udziałów, nie ma znaczenia.

Warunek bezpośredniości w wariantcie nr 1 na gruncie UPO powinien być przy tym interpretowany inaczej niż w przypadku dyrektywy PS. Celem tej ostatniej jest zapewnienie nieopodatkowanego transferu dywidendy przekazywanej jej rzeczywistemu właścicielowi (spółce dominującej z UE) przez łańcuch spółek zależnych (pośredników) na terytorium Unii Europejskiej. **Tymczasem UPO rozdziela władztwo podatkowe pomiędzy dwoma jurysdykcjami, dlatego rozumienie bezpośredniości jako „kaskadowe posiadania udziałów poprzez łańcuch spółek zależnych” w tym zakresie nie jest możliwe. Skutkiem tego jest to, iż rzeczywisty właściciel będzie pozbawiony prawa do zastosowania obniżonej stawki wynikającej z danej UPO.**

Przykład 4

Spółka Beta z jurysdykcji B posiada 100% udziałów w spółce Omega. Spółka Omega z jurysdykcji Y jest jednym udziałowcem w Alfa Sp. z o.o. Spółka Alfa wypłaca dywidendę na rzecz spółki Omega (podmiotu niebędącego BO), która z kolei dokonuje wypłaty dywidendy do spółki Beta, będącej rzeczywistym właścicielem. UPO pomiędzy Polską a jurysdykcją B przewiduje dwie stawki WHT w przypadku wypłaty dywidend: 5% w przypadku bezpośredniego posiadania udziałów oraz 15% w pozostałych przypadkach.

Z uwagi na warunek bezpośredniego posiadania udziałów w spółce Alfa przez rzeczywistego właściciela w UPO pomiędzy Polską a jurysdykcją B możliwe jest zastosowanie stawki 15%, a nie 5%.

Odmienność warunków bezpośredniości na gruncie UPO oraz dyrektywy PS nie jest niczym szczególnym, ponieważ w niektórych krajach UE przesłanka bezpośredniości w ogóle wyklucza możliwość stosowania LTA w odniesieniu do zwolnienia dyrektywowego, podczas gdy na gruncie UPO przesłanka ta jest interpretowana bardziej liberalnie (np. w Holandii, Włoszech czy Hiszpanii)⁶⁹.

4. PODSUMOWANIE

Niewątpliwie koncepcja *look through approach* nie jest tworem pozanormatywnym. Jej błędne zrozumienie w niektórych wyrokach sądowych wynika częściowo z niezasadnego utożsamiania tej instytucji z wymogiem, iż zagraniczny odbiorca należności powinien posiadać statusu podatnika, jako koniecznym do zastosowania odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy przy tym zauważyć, że LTA nie ma charakteru nieograniczonego i jej zastosowanie w każdej sytuacji nie jest możliwe. Kluczowe znaczenie dla prawidłowego zastosowania tej koncepcji przez płatnika jako umożliwiającej stosowanie zwolnienia z podatku u źródła ma ustalenie, jaki reżim prawny jest podstawą tego zwolnienia (dyrektywa PS, dyrektywa IR czy UPO). W każdym z tych przypadków przesłanki zastosowania LTA będą bowiem odmienne.

BIBLIOGRAFIA

- Boniecka M., „*Look through approach*” w kontekście nowego mechanizmu poboru podatku u źródła, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 3.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Look-through approach w kontekście klauzuli beneficial owner mającej zastosowanie przy opodatkowaniu dywidend – źródła transformacji niebezpiecznej koncepcji antyabuzywnej w instrument ochrony interesów podatnika i płatnika*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 4.
- Calderón J., Ribeiro J.S., *The complex situation of intermediary holding companies in the EU after the CJEU landmark decisions on the „Danish cases”*, „UNIO – EU Law Journal” 2020, vol. 6, no. 1.

⁶⁹ KPMG, *Beneficial ownership, governance and substance trends across the EU*, b.r., <https://kpmg.com/xx/en/our-insights/workforce/part-2-beneficial-ownership-trends-across-the-eu.html> (dostęp: 15.02.2025).

- Ćwik-Burszewska M., *Artykuł 10. Dywidendy*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Haslehner W., *Dividends. Art. 10*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Fourth Edition)*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015.
- Jankowski J., Luzak P., *Efektywne opodatkowanie odbiorcy dywidend na gruncie art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako warunek stosowania zwolnienia z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2.
- Kemmern E., *Preface to arts 10 to 12*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Fourth Edition)*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015.
- Knawa K., *Podatek u źródła – czyli o poprawieniu niektórych błędów oraz o tych, które nadal wymagają dopracowania*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 5.
- KPMG, *Beneficial ownership, governance and substance trends across the EU*, b.r., <https://kpmg.com/xx/en/our-insights/workforce/part-2-beneficial-ownership-trends-across-the-eu.html> (dostęp: 15.02.2025).
- Krzemińska I., *Zastosowanie tzw. koncepcji look through w płatnościach transgranicznych*, „Kazus Podatkowy” 2020, styczeń.
- Krzemińska I., Majkowski W., *Zastosowanie tzw. look-through approach przez polskiego płatnika podatku u źródła (WHT)*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2.
- Malek B., *Beneficial Ownership and Income Receipt under Double Taxation Conventions: Considerations following the Planet Case*, „ASA” 2022–2023, vol. 91, no. 4.
- OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, Paris 1986.
- OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, Paris 1986.
- Pati G., *Articles 10 and 11 of the OECD Model and the Commentaries on the OECD Model (2017): When Clarifications Raise Further Doubts*, „Bulletin for International Taxation” 2021, January.
- Witnicki O., *Spółki holdingowe jako rzeczywisty właściciel oraz pośrednik dywidendy*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2024, nr 12.

Mariusz Macudziński* 

TOWARY HANDLOWE I MATERIAŁY W PODATKOWEJ KSIĘDZE PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW – ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE A REGULACJA USTAWOWA

Streszczenie: Artykuł podejmuje tematykę ewidencjonowania przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą zdarzeń w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, ze szczególnym uwzględnieniem zakupu towarów handlowych i materiałów, a także ustalenia – na podstawie zapisów w księdze wyniku podatkowego – dochodu albo straty. Autor próbuje wykazać, że rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi wykracza jednakże poza zakres regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, reguluje ono bowiem różne sposoby ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w sposób odmienny od tych, które zostały określone w przedmiotowej ustawie dla ogólnie rozumianych kosztów uzyskania przychodu.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów, podatkowa księga przychodów i rozchodów

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Akademia im. Jakuba z Paradyża w Gorzowie Wielkopolskim, Wydział Prawa i Bezpieczeństwa, Zakład Administracji, e-mail: mmacudzinski@ajp.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2316-2937>



Received: 8.01.2025; Revised: 15.06.2025; Accepted: 22.06.2025.

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

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

COMMERCIAL GOODS AND MATERIALS IN THE TAX BOOK OF REVENUES AND EXPENSES – IMPLEMENTING REGULATION AND STATUTORY REGULATION

Abstract: The article deals with the subject of recording events by entities conducting business activity in the tax book of revenues and expenses, with particular emphasis on the purchase of commercial goods and materials, as well as determining the tax result – income or loss – based on the entries in the book. The author tries to show that the regulation on keeping the book goes beyond the scope of the regulations of the Personal Income Tax Act, because it regulates various methods of recording economic events in a manner different from those specified in the subject act for the generally understood costs of obtaining income.

Keywords: personal income tax, costs of obtaining income, tax book of revenues and expenses

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym zgodnie ze stanem faktycznym wymaga odpowiednich narzędzi ewidencyjnych. Jednym z tych narzędzi są księgi podatkowe, jak określa się wachlarz urzędzeń ewidencyjnych¹, które przedstawiono w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa².

Księga przychodów i rozchodów³ (dalej: księga) jest, obok ksiąg rachunkowych⁴, istotnym narzędziem do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych i obliczania wyników podatkowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Stanowi ewidencję księgową służącą do ujmowania operacji gospodarczych, w której księguje się wszelkiego rodzaju przychody (przychody ze sprzedaży, a także pozostałe przychody), zakup towarów handlowych i materiałów podstawowych oraz koszty uboczne związane z tymi zakupami, a także pozostałe wydatki, przez które należy rozumieć np. wynagrodzenia, zarówno w gotówce, jak i w naturze, a także wszystkie inne wydatki związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności

¹ J. Iwin-Garzyńska, *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2, s. 162.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

³ Księga jest prowadzona na podstawie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544 ze zm.).

⁴ Księgi rachunkowe prowadzone są na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.).

gospodarczej⁵. Stanowi tym samym jeden z dowodów mających potwierdzać rzetelność przeprowadzonych operacji gospodarczych.

Jednak księga nie stanowi swoistego i niezależnego dowodu w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, jest w zasadzie tylko odzwierciedleniem zdarzeń gospodarczych, które zostały wcześniej udokumentowane w dowodach księgowych.

Podatnicy podatku dochodowego będący przedsiębiorcami, którzy wybrali ogólne zasady opodatkowania i opodatkowanie podatkiem liniowym, w celu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych na podstawie otrzymanych i wystawianych dowodów księgowych zostali ustawowo zobowiązani do prowadzenia księgi.

Prawidłowo prowadzona księga stanowi podstawę do ustalenia za poszczególne okresy rozliczeniowe (miesiące i następnie rok kalendarzowy) wyników podatkowych, tj. dochodów albo strat, które są konsekwencją zestawienia ze sobą kwot uzyskanych przychodów oraz kosztów ich uzyskania. Na jej podstawie możliwe jest więc ustalenie podstawy opodatkowania u podatnika prowadzącego księgę⁶.

Zgodnie z art. 10 pkt 3 u.p.d.o.f. jednym ze źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Zasady przyjęte w regulacjach ustawowych stanowią, że pozarolnicza działalność gospodarcza, jako jedno ze źródeł przychodów, podlega opodatkowaniu na podstawie zasad ogólnych, tj. na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Podatnicy mogą wybrać także sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c, który reguluje tzw. opodatkowanie 19-procentowym podatkiem liniowym.

Jak stanowi art. 24 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem z działalności gospodarczej jest różnica pomiędzy przychodem w rozumieniu art. 14 u.p.d.o.f. a kosztami jego uzyskania, powiększona o różnicę pomiędzy wartością remanentu końcowego i początkowego towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji

⁵ Pozarolniczą działalność gospodarczą i działalność gospodarczą dla celów opodatkowania dochodu osób fizycznych definiuje art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.).

⁶ D. Orczykowski, *Obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, [w:] *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, red. J. Szytler, Gdańsk 2017, s. 15.

w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadków, jeżeli wartość rewanentu końcowego jest wyższa niż wartość rewanentu początkowego, lub pomniejszona o różnicę pomiędzy wartością rewanentu początkowego i końcowego, jeżeli wartość rewanentu początkowego jest wyższa. Różnica ujemna stanowi stratę w działalności gospodarczej.

Zgodnie natomiast z art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą są zobowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które są wykorzystywane w prowadzeniu tej działalności.

Ustalenie dochodu następuje tym samym w sposób szczególny, to jest na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg. Określenie w ten sposób dochodu z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej jest możliwe przy założeniu, że podatnik przestrzega zasad związanych z prowadzeniem ksiąg podatkowych, uregulowanych w art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f. i wydanych na jego podstawie przepisów wykonawczych, wprowadzających m.in. reguły dotyczące dokumentowania poszczególnych transakcji mających wpływ na wyliczenie dochodu na podstawie tych ksiąg⁷.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych określa ogólne zasady dotyczące prowadzenia księgi, szczególne sposoby ustalania dochodu, a także wskazuje na krąg podmiotów zobowiązanych do jej prowadzenia. Natomiast w zakresie sposobu prowadzenia księgi, szczegółowych warunków, jakim powinna ona odpowiadać, oraz szczegółowego zakresu obowiązków związanych z jej prowadzeniem, w celu umożliwienia wykorzystania tej księgi jako dowodu pozwalającego na określenie zobowiązań podatkowych w prawidłowej wysokości obowiązek ten został nałożony na ministra właściwego do spraw finansów publicznych i regulowany jest treścią art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1013/15.

Aktualnie obowiązuje rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (dalej: rozporządzenie lub rozporządzenie wykonawcze).

Przyjęto, iż celem niniejszego artykułu jest próba wykazania, że przepisy rozporządzenia wykonawczego w zakresie dokumentowania zdarzeń gospodarczych, przede wszystkim związanych z nabyciem towarów handlowych i materiałów, nieco odbiegają od uregulowań ustawowych, co więcej – cechują się nadmierną szczegółowością i zbędnymi obowiązkami nałożonymi na przedsiębiorców. W związku z tym został sformułowany wniosek, że przepisy te mogą tworzyć nieco autonomiczny, a zarazem odmienny zakres ustalenia w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, który został zarezerwowany wyłącznie dla materii ustawowej.

2. KSIĘGA W REGULACJACH ROZPORZĄDZENIA WYKONAWCZEGO

Jak wskazano wyżej, rozporządzenie określa sposób prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, szczegółowe warunki, jakim powinna ona odpowiadać, aby stanowiła dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem, a także terminy zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o prowadzeniu księgi. Rozporządzenie powiela również zakres podmiotów zobowiązanych do jej prowadzenia, określonych treścią art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f. Jednakże do kręgu tych podmiotów zaliczono również rolników prowadzących gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujących działalność gospodarczą osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym.

Rozporządzenie, jako uszczegółowienie przepisów ustawowych, określa swym zakresem istotne definicje, niezbędne do prawidłowego prowadzenia księgi, w zakres których wchodzi m.in. takie pojęcia jak „towary”, „materiały podstawowe”, „cena zakupu”, „cena nabycia”, „wyposażenie” czy też „koszt wytworzenia”. Dostrzec na wstępie należy, że pojęcia te nie zostały jednak zdefiniowane w treści art. 5a u.p.d.o.f.

Pierwsze uwagi krytyczne można skierować w obszar pojęcia, jakim posługuje się rozporządzenie, a mianowicie tzw. produkcji w toku, co

w orzecznictwie sądów administracyjnych zostało zgodnie uznane za przekroczenie upoważnienia zawartego w art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f.⁸

W odniesieniu natomiast do towarów handlowych i materiałów podstawowych zauważyć należy, że zaliczenie ich do tego zakresu czy też zbioru zależy od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz celu, w jakim te rzeczy zostały kupione⁹.

Przyjmuje się, że w księdze wykazuje się z niewielką szczegółowością tylko podatkowe przychody i koszty. Jest to więc ewidencja o charakterze wyłącznie podatkowym¹⁰. Nadmienić przy tym należy, że sama księga, uznawana za uproszczoną formę ewidencji księgowej, stanowi podstawowe i najważniejsze narzędzie ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych dla przedsiębiorców opodatkowanych podatkiem dochodowym, a ponadto jest ona uzupełniana o ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której stanowi art. 22n ust. 2–6 u.p.d.o.f. Dlatego też podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy.

Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do wzoru księgi, a za rzetelną uznaje się księgę, gdy dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Księga oraz dowody, na podstawie których są dokonywane w niej zapisy, muszą znajdować się na stałe w miejscu wykonywania działalności lub miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przy czym jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biuru rachunkowemu, księga jest przechowywana w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to biuro¹¹.

⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 375/07 i II FSK 376/07; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 9 lipca 2008 r., sygn. I SA/Ol 233/08.

⁹ *Podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzenie i zamknięcie*, „Biblioteka Dziennika Gazety Prawnej” 2014, s. 37.

¹⁰ M. Poszwa, *Zarządzenie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007–2009*, Warszawa 2007, s. 36.

¹¹ Zauważyć należy, iż w obecnym stanie z informatyzowania sfery publicznej, a w szczególności dotyczącym wymogów ewidencyjnych i sprawozdawczych prawa podatkowego, określenia „przechowywanie księgi” i „księga na stałe musi się znajdować” tracą na aktualności. Obecnie księga to w zasadzie zapisy cyfrowe w urządzeniach informatycznych, w pełni funkcjonalne narzędzie służące do generowania plików w wielu wymaganych formatach elektronicznych. Oznacza to, że miejsce przechowywania księgi sprowadza się do miejsca usytuowania urządzeń komputerowych przedsiębiorcy albo biura rachunkowego, na których to zainstalowane są programy finansowo-księgowe.

3. NABYCIE TOWARÓW HANDLOWYCH I MATERIAŁÓW – UJĘCIE W KSIĘDZE A MOMENT PONIESIENIA KOSZTU

Zgodnie z treścią § 15 ust. 1 rozporządzenia otrzymanie towarów handlowych i materiałów powinno zostać potwierdzone na dowodzie zakupu zarówno datą, jak i podpisem osoby, która je przyjęła. Takim dowodem najczęściej jest faktura. W sytuacji gdy towary handlowe i materiały zostały dostarczone do zakładu lub dokonano nimi obrotu przed otrzymaniem faktury, istnieje wymóg sporządzenia tzw. szczegółowego opisu otrzymanego towaru handlowego lub materiału, zawierającego dane służące do zidentyfikowania dostawcy oraz ilości i wartości tych zakupów. Opis ten, ze stosownym potwierdzeniem, stanowi podstawę do dokonania zapisu w księdze i jest przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną w późniejszym terminie fakturą¹². Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej w fakturze wymaga wpisania do księgi (ewidencji) w dniu otrzymania faktury.

Może zaistnieć również sytuacja, w której podatnik nie będzie zobowiązany sporządzać opisu. Ma to miejsce wówczas, gdy taki zakup został udokumentowany specyfikacją dostawcy, przy założeniu, że specyfikacja ta spełnia wymogi określone dla wskazanego wcześniej opisu.

Przyjmując zatem należy, że opis otrzymanego towaru i materiałów może stanowić podstawę do ujęcia (udokumentowania) zakupu, jednakże wtedy, gdy faktura i towar nie dotarły do podatnika (nie otrzymał ich w tym samym miesiącu). Otrzymanie materiału lub towaru handlowego oraz faktury w tym samym miesiącu skutkuje dokonaniem zapisów w księdze wyłącznie na podstawie otrzymanej faktury, a sporządzony opis stanowi wyłącznie dokument pomocniczy w stosunku do otrzymanej faktury. To faktura jest podstawowym dowodem zakupu materiałów i towarów.

Z regulacji § 16 ust. 1 rozporządzenia wynika natomiast, że zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych musi być wpisany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy księga jest prowadzona przez podmiot zewnętrzny (biuro rachunkowe), wówczas zapisy są dokonywane w porządku chronologicznym, a więc na podstawie dat wystawionych dokumentów.

¹² K. Paszkowska, *Dokumentowanie kosztów w księdze podatkowej*, „Gazeta Podatkowa”, 29.08.2024, nr 70, s. 21.

Jak stanowi natomiast § 16 ust. 2 rozporządzenia, zapisów w księdze dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 u.p.d.o.f. Treść tego przepisu wskazuje, że ewidencjonowanie zakupu towarów handlowych i materiałów nie zostało jednak oparte na zasadach regulowanych w treści art. 22 u.p.d.o.f. i stanowi niejako niezależny i autonomiczny sposób ewidencjonowania ich w księdze.

Warto zauważyć, że rozporządzenie w sprawie księgi reguluje sposób jej prowadzenia, jednak stanowić ono powinno wyłącznie uszczegółowienie regulacji ustawowych. Księga jako narzędzie ewidencyjne zdarzeń gospodarczych jest odzwierciedleniem sumy poniesionych kosztów uzyskania oraz uzyskanych przychodów, stanowi przy tym niejako przewodnik „technicznego” ewidencjonowania tych zdarzeń. To z kolei ma na celu doprowadzenie do rzetelnie obliczonego wyniku podatkowego (dochodu/straty) w poszczególnym okresie rozliczeniowych (miesięcznych, kwartalnych, rocznych).

Szczególne uwagę należy zwrócić na to, iż zakup towarów handlowych i materiałów stanowi bezspornie o tym, że są to wydatki, które zaliczone zostały do kosztów uzyskania przychodów i których uznanie albo nieuznanie za takie koszty należy rozpatrywać wyłącznie w świetle regulacji art. 22 i 23 u.p.d.o.f.¹³

Wydaje się również za zasadne wskazanie, że art. 22 i 23 u.p.d.o.f. dotyczą także wszystkich innych wydatków ponoszonych w działalności gospodarczej podatnika, nie tylko nabycia towarów handlowych i materiałów. Stąd też słuszne wydaje się stanowisko, że nie tylko pozostałe wydatki, o których stanowi treść § 16 ust. 2 rozporządzenia, powinny być dokumentowane z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 u.p.d.o.f., lecz również wydatki związane z zakupem towarów handlowych i materiałów. Regulacje rozporządzenia wydają się jednak temu przeczyć.

Przypomnieć należy, że księga posługuje się pojęciem „data zdarzenia gospodarczego”, którym to, jak zostało zdefiniowane, jest dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu wpisu – dla kosztów jest to data poniesienia wydatku (kosztu) albo otrzymania towaru. Przepis ten jest potwierdzeniem odmiennego sposobu ewidencjonowania zakupu towarów handlowych i materiałów (na podstawie § 16

¹³ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1272/13.

ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi) od sposobu ewidencjonowania pozostałych wydatków (na podstawie § 16 ust. 2 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi).

Jednakże nasuwają się pewne wątpliwości co do słuszności przyjętej metody ewidencjonowania przedmiotowych kosztów, jeżeli powyższe rozpatrzy się w kontekście różnych dat wynikających z otrzymanego dokumentu i otrzymania towaru, ustalania zaliczek za miesięczne (kwartalne) okresy rozliczeniowe i obliczania dochodu za cały rok podatkowy. Zasadne wydaje się także pytanie, do jakiej kategorii wydatków zaliczane są zakupy towarów handlowych i materiałów, skoro należy je ewidencjonować w innej (odrębnej) kolumnie księgi.

W ocenie autora ma to istotne znaczenie w kontekście uregulowań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w ustawie dla celów ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów ustawodawca posługuje się bowiem innym pojęciem związanym z tym zdarzeniem gospodarczym, a mianowicie jest to „dzień poniesienia kosztu”.

Regulacje dotyczące księgi w zakresie metody ujmowania (ewidencjonowania) wskazują, że zakupy towarów handlowych i materiałów, jako kategoria wydatków, zostały potraktowane w sposób odmienny, co więcej – będący poza ogólną kategorią kosztów (wydatków).

Przypomnieć przy tym należy, że jednym z podstawowych wymogów ewidencyjnych stawianych nabyciu towarów handlowych i materiałów jest potwierdzenie ich otrzymania na dowodzie zakupu. Jeżeli natomiast materiał lub towar handlowy, którego zakup dokumentowany jest fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis otrzymanego materiału lub towaru handlowego, który również powinien zostać potwierdzony. W takim przypadku opis jest przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną następnie fakturą.

Przyjęto tym samym, że taki opis stanowi dowód zakupu i w takich okolicznościach zastępuje on fakturę dostawców. Świadczą o tym przepisy § 15 ust. 2 i 3 rozporządzenia. Uzupełnieniem powyższego jest § 16 ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, regulujący wymóg niezwłocznego wpisania do księgi zakupu materiałów oraz towarów handlowych, tj. zaraz po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży.

Powyższe pozwala na przyjęcie kilku wariantów czy też sposobów ewidencjonowania zakupu towarów handlowych i materiałów, a mianowicie:

- 1) dostawa towaru wraz z dowodem zakupu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie dowodu zakupu;
- 2) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy);
- 3) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury, a fakturę podatnik otrzymuje w tym samym miesiącu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy), następnie po otrzymaniu faktury konieczne jest wyksięgowanie zakupu dokonanego wcześniej na podstawie opisu, aby ostatecznie dokonać zapisu na podstawie otrzymanej faktury;
- 4) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury, a fakturę podatnik otrzymuje w innym miesiącu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy).

Ostatnia z sytuacji wskazuje, że faktura, która dotarła w innych okresach rozliczeniowych, nie stanowi już podstawy do dokonywania zapisów w księdze, pomimo że w myśl rozporządzenia jest podstawowym w tym zakresie dowodem księgowym wystawionym przez sprzedawcę.

Ciekawe w tym zakresie wydaje się spostrzeżenie, że opisu, na podstawie którego dokonywane są zapisy w księdze, nie można jednak uznać za dowód księgowy, nie został on bowiem wymieniony w treści § 11–13 rozporządzenia, a więc w rozumieniu tego aktu w zamkniętym zbiorze dowodów księgowych.

O ile opis miałby tylko tymczasowo zastępować dowody księgowe w sytuacjach wyżej wymienionych, o tyle w przypadku otrzymania towaru lub materiałów w innym okresie rozliczeniowym niż otrzymana faktura przynajmniej ma się wyższy walor dowodowy niż samej fakturze.

Pojawia się przy tym jeszcze inna wątpliwość, oparta na analizie treści § 23 rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem zapisy w księdze dotyczące wydatków (kosztów) są dokonywane na podstawie dowodów, o których stanowią § 11–15. Powyższe nie do końca koresponduje z możliwością ujęcia opisu w księdze, skoro opis nie został uznany za dowód księgowy.

Ustawodawca w omawianej regulacji nie dopuszcza natomiast możliwości sporządzenia opisu w przypadku, gdy dostawa towarów handlowych i materiałów nie jest dokumentowana fakturą. Wynika to wprost z treści § 15 ust. 2 rozporządzenia. Skłania to do przyjęcia wniosku, że w przypadku dokonania zakupu, który nie jest w ogóle dokumentowany fakturą, nie może dojść do sytuacji otrzymania towaru handlowego lub materiału bez jednoczesnego posiadania innego dowodu (dokumentu zawierającego

dane, o których stanowi § 11 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi czy też umowy sprzedaży).

Nie została również przewidziana odwrotna sytuacja, w której to towar handlowy lub materiał mógłby dotrzeć do zakładu później niż sam dowód zakupu. Skoro dla tego rodzaju zakupów przyjęto w rozporządzeniu inne zasady ewidencjonowania kosztów niż te, które zostały określone w treści art. 22 u.p.d.o.f., może to wskazywać, że wejście przez podatnika w posiadanie faktury przed faktycznym otrzymaniem towarów handlowych lub materiałów nie uprawnia go do ujęcia takiej faktury w księdze. Dopiero dzień ich faktycznego otrzymania, zgodnie z logiką przyjętą w rozporządzeniu, jest tym momentem, który pozwalałby na dokonanie czynności ewidencyjnych. Takie rozwiązanie zdaje się nieco karkołomne i odbiega od wymogów ustawowych¹⁴, a także od możliwości zaistnienia takiego zdarzenia gospodarczego, jak np. import towarów, kiedy to najczęściej podatnik otrzymuje fakturę kilka miesięcy wcześniej, niż ma miejsce faktyczna dostawa importowanego towaru.

Nieco wątpliwe wydaje się również używanie w treści rozporządzenia takich zwrotów jak „wydatki (koszty)” i „zakupy”, nie dostrzega się w tym bowiem logicznej dla nich konsekwencji.

W § 13 ust. 1 rozporządzenia w związku z udokumentowaniem zapisów w księdze użyto zwrotu „niektóre koszty (wydatki)”. Stąd też przyjąć należy, że regulowane tym przepisem dowody wewnętrzne to dowody dokumentujące wydatki stanowiące koszty. Podobny zwrot został zastosowany w treści § 23 oraz załącznikach nr 1 i 2 do rozporządzenia, jednakże stanowi on odwrotność poprzedniego, a mianowicie „wydatki (koszty)”. Dojść można do wniosku, że ustawodawca traktuje je w sposób równoznaczny.

Czy jednak jest to słuszne założenie? O ile każdy koszt wiąże się z wydatkiem, o tyle nie każdy wydatek stanowi koszt, a w szczególności koszt podatkowy. Przy założeniu, że księga służy do ewidencjonowania zdarzeń składających się na koszty uzyskania przychodu (kol. 10–14 i 16), rozróżnienie tych pojęć wydaje się zasadnicze, czego niestety nie można odczytać z treści rozporządzenia.

Ciekawą konstrukcją w przedmiocie używanej terminologii przedstawia sam załącznik nr 1 w części dotyczącej kolumn 10–14 tabeli, czyli związanych z ewidencjonowaniem ogólnie pojętych kosztów.

W szczególności zwrócić należałoby uwagę na kolumny 10 i 11. Są one przeznaczone do ewidencjonowania zakupu towarów handlowych

¹⁴ Zob. szerzej K. Paszkowska, *Dostawa towarów na przełomie miesięcy w księdze*, „Gazeta Podatkowa”, 26.09.2024, nr 78, s. 13.

i materiałów oraz kosztów ubocznych związanych z tymi zakupami. Kolumny te nie zostały jednak objęte zakresem ogólnym pojęcia „wydatki (koszty)”, do których ustawodawca zaliczył wyłącznie „wynagrodzenia w gotówce i w naturze” (kolumna 12) oraz „pozostałe wydatki” (kolumna 13).

Z takiej konstrukcji można zasadnie wywnioskować, że zakupów towarów handlowych i materiałów oraz kosztów ubocznych zakupu ustawodawca nie kwalifikuje do wydatków (kosztów), a tym samym stanowią one, w myśl rozporządzenia, niezależną kategorię podatkową, co dodatkowo potwierdza przepis regulowany w § 16 ust. 2.

Jeżeli jednak powyższe uwagi odniesie się do tzw. „Objaśnień do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, odczytać z nich można już zupełnie inny zakres normowania.

Otóż ustawodawca, wyjaśniając w pozycji 22 tych „Objaśnień” sposób ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym, wskazuje, jak ustalić wysokość poniesionych w tym roku kosztów uzyskania przychodów poprzez doliczenie wartości zakupu towarów handlowych (materiałów) z kolumn 10 i 11 do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego, a następnie nakazuje pomniejszenie go o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego. Do tak obliczonej kwoty należy doliczyć kwotę wydatków z kolumny 14.

Następnie w pozycji 24 „Objaśnień” przedstawia się przykład obliczenia dochodu, gdzie w pkt 2 uregulowano, że do „[w]ysokości kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym” zalicza się „wydatki na zakup towarów handlowych i materiałów” oraz „wydatki na koszty uboczne zakupu”.

W tej części rozporządzenia nie można mieć wątpliwości, że wydatki poniesione na zakup towarów handlowych i materiałów stanowią jednak wydatki będące kosztami uzyskania przychodów do celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Konstrukcja rozporządzenia oraz różnorodne sposoby kwalifikowania wydatków, kosztów i zakupów wydają się w tym przedmiocie w zasadzie zbędne, a jednocześnie wprowadzają niepotrzebne i różne sposoby kwalifikowania zdarzeń gospodarczych po stronie kosztów uzyskania przychodów, jako jednolitego elementu w konstruowaniu wyniku podatkowego.

Powyższe uwagi powinny znaleźć jednocześnie odzwierciedlenie w analizie regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które dla podjętego problemu badawczego, jak się wydaje, są po prostu kluczowe.

Należy przypomnieć, iż podstawą prawidłowego rozliczenia się z budżetem państwa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą i dokumentujące zdarzenia w księdze podatkowej są w pierwszej kolejności przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi stanowi wyłącznie narzędzie do usystematyzowanego i chronologicznego procesu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych.

Księga tym samym wspomaga i umożliwia prawidłowe obliczenie zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie do niej zapisów z dowodów księgowych, aczkolwiek jej treść nie może wychodzić poza zakres regulacji ustawowych.

Przedstawione powyżej uwagi w zakresie ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych wskazują jednakże na pewne wątpliwe odstępstwa od tych zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nabywanie towarów handlowych i materiałów stanowi bezspornie kategorię zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów. Ich prawidłowe udokumentowanie zostało przeniesione do rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, co nie zmienia ich istoty, zarówno jako kosztów, jak i momentu ich poniesienia.

Przypomnieć w związku z tym należy, iż zgodnie z art. 22 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Przepis ten jest podstawą do rozumienia istoty podatku dochodowego poprzez przyjęcie, że uzyskanie przychodu wiąże się co do zasady z ponoszeniem pewnych kosztów z tym przychodem związanych.

Wskazano wyżej, w przedmiocie dokumentowania zakupu towarów handlowych i materiałów, że rozporządzenie wymaga ewidencjonowania tego zdarzenia gospodarczego w chwili ich otrzymania, a to stanowi istotne odstępstwo od wymogów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, której przepisy regulują jakże ważne zdarzenie, jakim jest „dzień poniesienia kosztu”, a nie „dzień otrzymania towaru”.

Zgodnie z art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f. za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Datą zdarzenia gospodarczego, pod którą ujmuje się wydatki w księdze podatkowej, zasadniczo jest więc dzień wystawienia dowodu księgowego¹⁵.

¹⁵ K. Paszkowska, *Koszty zakupu towarów w księdze podatkowej*, „Gazeta Prawna”, 21.06.2019, nr 49, s. 21.

Przedmiotowa regulacja jest bardzo istotna w zakresie prawidłowego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w obszarze kosztów uzyskania przychodów. Dlatego też dniem poniesienia kosztu w przypadku podatników prowadzących księgę jest zawsze dzień wystawienia dokumentu (dowodu). Data tego dokumentu stanowi tym samym o dniu, w którym podatnik poniósł koszt w swojej działalności, niezależnie od innych zdarzeń związanych z tym kosztem (wydatkiem, zakupem, otrzymaniem towaru, zapłatą). Odnosi się to w szczególności do sytuacji, w których dzień wystawiania dokumentu różni się od dnia otrzymania towaru handlowego lub materiału, a w innych przypadkach także od dnia faktycznego wykonania usługi.

Należy zatem stwierdzić, iż w przyjętej metodzie ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów w księdze, w celu ich ujęcia do właściwego okresu rozliczeniowego, pod uwagę należy brać w pierwszej kolejności przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a następnie regulacje rozporządzenia, wyłącznie w zakresie technicznego prowadzenia tej księgi, a nie identyfikowanie zdarzenia, jakim jest wejście w posiadanie towaru handlowego lub materiału.

Jak wskazano wyżej, rozporządzenie w swojej treści wychodzi jednakże poza zakres wskazany w ustawie i wprowadza wiele różnych unormowań, które wydają się w zasadzie niepotrzebne dla prawidłowego rozliczenia się z obowiązków podatkowych.

Co więcej, rozporządzenie mające stanowić o technicznych sposobach prowadzenia księgi podatkowej rozstrzyga bardzo ważną kwestię związaną ze sposobem obliczenia dochodu, a więc kategorią przypisaną wyłącznie ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Krytyczne uwagi skierować należy przede wszystkim do sposobu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym, zawartego w pkt 22 i 24 „Objaśnień” do księgi, w powiązaniu z § 15 i 16 rozporządzenia oraz kluczowym do celów rozpoznania „dniem poniesienia kosztu” zawartym w art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f.

Przypomnieć jednocześnie należy, iż rozporządzenie nie posługuje się pojęciem „dzień poniesienia kosztu”, a wyłącznie pojęciem „data zdarzenia gospodarczego”, którą jest dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (data poniesienia wydatku lub otrzymania towaru).

O ile są to zbieżne pojęcia w zakresie odniesienia ich do daty dokumentu, na podstawie którego ujmowany jest koszt w księdze, to powstaje jednak

pytanie, w jakim celu rozporządzenie wprowadza pojęcie, które nie jest kontynuacją znaczenia pojęcia regulowanego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przecież zgodnie z ustawą dzień poniesienia kosztu to data wystawienia dowodu księgowego, a tym samym jest to zdarzenie gospodarcze odzwierciedlone czasowo w postaci daty jego wystawienia. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w ogóle nie warunkuje i nie wprowadza dodatkowych wymogów związanych z dokonywaniem różnego rodzaju zakupów, w tym przede wszystkim zakupu towarów handlowych lub materiałów.

Stąd też czy zasadne było regulowanie innych dodatkowych warunków ewidencyjnych nabycia towarów handlowych i materiałów w księdze, skoro to wyłącznie data wystawienia dokumentu jest istotna (najważniejsza) dla ustalenia dnia poniesienia kosztu, a w konsekwencji prawidłowego obliczenia zobowiązania w podatku dochodowym podatników prowadzących księgę?

Otrzymanie towaru przed wystawieniem dokumentu albo po jego wystawieniu nie może mieć wpływu na zmianę dnia poniesienia kosztu, a więc uznania bądź nieuznania tego nabycia za koszt uzyskania przychodów w konkretnym okresie rozliczeniowym.

Powyższe należy odnieść do sposobu ustalania dochodu, a w konsekwencji do obliczenia prawidłowych zaliczek na podatek dochodowy, zgodnie z treścią rozporządzenia w konkretnych okresach rozliczeniowych, gdyż, jak się wydaje, przepisy te nieco odbiegają od istoty regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Otóż, jak stanowi pkt 22 „Objaśnień” do księgi, w celu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym należy ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów poprzez doliczenie do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego wartości zakupu towarów handlowych lub materiałów ujętych w kolumnach 10 i 11 księgi, a następnie pomniejszenie ich o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego. Zasady te stosuje się również do podatników sporządzających spis z natury na koniec każdego miesiąca.

Dla ustalenia kwoty kosztów uzyskania przychodów za okresy miesięczne zapisy dokonane w kolumnach 10 i 11 są również uwzględniane, gdyż bez nich ustalenie dochodu byłoby niemożliwe. Temu w rzeczy samej służy konieczność prawidłowego prowadzenia księgi w przyjętej, uproszczonej metodzie ewidencjonowania, opartej na dniu (zdarzeniu gospodarczym), którym jest dzień wystawienia dowodu (faktury), a nie dzień otrzymania towaru handlowego lub materiału.

Stąd też zapisy w księdze w części dotyczącej zakupów towarów handlowych i materiałów stanowią wydatki (koszty) będące kosztami uzyskania przychodów, bez ich nabycia niemożliwe byłoby bowiem osiągnięcie przychodów z ich sprzedaży. Dlatego też ich ujmowanie oddzielnie, tj. w odrębnej kolumnie, nie zmienia charakteru (rodzaju) tego zakupu.

Tym samym ustalanie dochodu na podstawie księgi i na podstawie dokonanych w niej zapisów, dla których podstawę stanowiły opis otrzymanych towarów czy też specyfikacja dostawcy, może w znacznym stopniu odbiegać od dochodu ustalonego przy zastosowaniu zapisów w kolumnie 10, dokonanych według dat wystawienia przez sprzedawców dowodów zakupu.

Przypomnieć przy tym należy różne zdarzenia, które opisane zostały wyżej, a do których może dojść, kiedy to towary handlowe lub materiały zostają dostarczone do nabywcy w innych terminach niż dokument ich sprzedaży, a w szczególności, gdy zdarzenia te następują w odrębnych okresach rozliczeniowych. Dotyczy to sytuacji, w których:

- 1) dostawa towarów handlowych lub materiałów dokonana została przed otrzymaniem faktury, a następnie fakturę podatnik otrzymał w innym miesiącu (roku);
- 2) fakturę podatnik otrzymał w miesiącu (roku) poprzedzającym faktyczną dostawę towarów handlowych lub materiałów.

Wydaje się przy tym konieczne posłużenie się konkretnymi przykładami, które pozwolą na szersze spojrzenie na wskazywane rozbieżności.

Jeżeli przyjmiemy, że podatnik dokonał zakupu towarów handlowych i materiałów od jednego dostawcy, np. w grudniu za kwotę 50 000 zł, i nie otrzymał przy tym faktury dokumentującej to nabycie, to zgodnie z treścią rozporządzenia dokona zapisu w księdze w kolumnie 10 na podstawie sporządzonego przez siebie opisu.

Warto wskazać, że zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁶ fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru. Czyli w prezentowanym przykładzie faktura może zostać wystawiona w styczniu. Oznacza to, że dniem zdarzenia gospodarczego co prawda będzie dzień dokonania dostawy, jednakże dniem poniesienia kosztu, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie dzień wystawienia faktury, a nie dzień sporządzenia opisu. Tym samym, aby dochód został obliczony w sposób prawidłowy, to zakup

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.

w kwocie 50 000 zł nie powinien zostać uwzględniony w księdze w grudniu, ale dopiero w styczniu, zgodnie z datą wystawienia faktury VAT.

Rozporządzenie jednakże nakazuje ująć taki zakup już w grudniu w kolumnie 10, w której to zapisy zostają uwzględnione przy wyliczeniu zaliczki na podatek dochodowy za grudzień.

Zapisy te odnoszą się również do ustalenia wyniku podatkowego za cały rok podatkowy.

Taki sposób ewidencjonowania wskazywać może, że rozporządzenie ma pierwszeństwo przed przepisami ustawowymi. Przy uwzględnieniu hierarchiczności źródeł prawa podatkowego można zaryzykować twierdzenie, iż mamy do czynienia z naruszeniem regulacji konstytucyjnych.

W rzeczywistości gospodarczej zdarzyć się może również sytuacja odmienna, polegająca na tym, że podatnik przed dostarczeniem do jego przedsiębiorstwa towarów handlowych lub materiałów otrzymuje dokument zakupu wystawiony w innym okresie rozliczeniowym.

Odwołując się do przywołanego wyżej przykładu i treści rozporządzenia, przy wejściu w posiadanie faktury wystawionej w grudniu i jednocześnie założeniu, że towar dostarczono w styczniu, zgodnie z rozporządzeniem, ujęcie tego wydatku (zakupu) w księdze w kolumnie 10 powinno nastąpić zgodnie z datą otrzymania towaru, a nie z datą wystawienia faktury.

Zakres normowania § 16 ust. 1 rozporządzenia wskazuje bowiem, że należy dokonać zapisu w księdze niezależnie od daty wystawionej faktury, tj. według daty zdarzenia gospodarczego, jakim jest faktyczne otrzymanie towaru handlowego lub materiału, co wydaje się stać w sprzeczności z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w przedmiocie dokumentowania kosztów uzyskania przychodów, a w ostateczności obliczenia dochodu w prawidłowej wysokości.

Na taki sposób postępowania – jako właściwy – wskazują jednak niektórzy komentatorzy prawa podatkowego, twierdząc, że najbezpieczniej jest ewidencjonować w księdze zakup pod datą otrzymania towarów handlowych/materiałów¹⁷.

Trudno podzielać ten pogląd, dzień poniesienia kosztu dla podatników prowadzących księgę został bowiem bezspornie ustanowiony przepisem art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f., a jest nim dzień wystawienia dowodu (faktury) przez sprzedawcę, a nie dzień otrzymania towaru.

¹⁷ K. Heinze, *Księga przychodów i rozchodów. Wszystko, co musisz wiedzieć o rozliczaniu działalności gospodarczej*, Gliwice 2015, s. 29.

Skoro koszt uzyskania przychodu identyfikowany jest z dniem wystawienia dokumentu, wprowadzenie dodatkowych wymogów ewidencyjnych czy też warunkowanie zaewidencjonowania zakupu uzależnionego od dnia, w którym podatnik wszedł w posiadanie towarów handlowych, nie znajduje odzwierciedlenia w zakresie normowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i stanowi dodatkowo zbędną regulację prawa podatkowego.

Wniosek, jaki należałoby wyciągnąć, wskazuje, że w powołanych wyżej sytuacjach obliczenie wysokości dochodu za poszczególne okresy rozliczeniowe, dokonane wyłącznie na podstawie rozporządzenia, nie będzie tożsame z wysokością dochodu obliczonego zgodnie z zakresem normowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tym samym zasadny wydaje się postulat dotyczący rozważenia zmiany treści rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi w przedmiocie zidentyfikowania faktycznego dnia poniesienia kosztu nabycia towarów handlowych lub materiałów, poprzez niełączenie tego zdarzenia z dniem ich otrzymania przez podatnika, lecz wyłącznie z dniem poniesienia kosztu, czyli datą wystawienia dowodu księgowego.

4. PODSUMOWANIE

Poruszone powyżej wybrane zagadnienia z zakresu stosowania regulacji prawa podatkowego, dotyczące prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, być może mogłyby stanowić asumpt do podjęcia dyskusji na temat aktualności zawartych w niej zapisów normatywnych. Podjęta analiza zakresu normowania zarówno ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i rozporządzenia wykonawczego wskazuje, że rozporządzenie nie w pełni „wkomponowuje się” w hierarchiczność aktów prawa podatkowego, swoimi regulacjami wykracza bowiem poza normatyw zawarty w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że rozporządzenie jest aktem prawa, który ma uszczegóławiać zapisy ustawowe, jednakże nie może ono niejako w sposób autonomiczny określać sposobów dokumentowania niektórych wydatków, a tym bardziej obliczania dochodu do celów podatku dochodowego. Dlatego też wykazano, że element konstrukcyjny podatku dochodowego od osób fizycznych, jakim są koszty uzyskania przychodów w znaczeniu pozytywnym, w materii ustawowej został ujęty w art. 22

u.p.d.o.f. Tam też zawarto ich definicję oraz moment, czyli zdarzenie gospodarcze, kiedy koszty te zostały poniesione.

To pozwala na przyjęcie wniosku, że ustalenie wyniku podatkowego znajduje swoje podstawy wyłącznie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie w przepisach rozporządzenia wykonawczego. Rozporządzenie to dla potrzeb prawidłowego dokumentowania zdarzeń gospodarczych jest narzędziem wyłącznie o charakterze ewidencyjnym.

Stąd też można uzewnętrznic konkluzję, że ujmowanie zakupu towarów handlowych i materiałów w księdze w sposób odmienny niż pozostałe wydatki stanowiące ogólną kategorię kosztów uzyskania przychodu, a także regulowanie sposobu obliczenia dochodu w rozporządzeniu wykonawczym, nie korelują z nadrzędnością norm zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Być może marginalna, lecz raczej nie bez znaczenia wydaje się także refleksja, która nasuwa się po odczytaniu samej nazwy rozporządzenia w sprawie księgi, która brzmi: „Rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów”. Jeśli nie pojawiają się wątpliwości w zakresie zidentyfikowania i zdefiniowania pojęcia „przychody”, to przyjęcie w nazwie aktu zwrotu „rozchody” w aspekcie obliczania dochodu nie w pełni koresponduje z podatkowym zwrotem „koszty uzyskania przychodów”. Zmiana nazwy aktu, np. na „Rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi podatkowej”, mogłaby skorelować tę nazwę z jego treścią i założeniami materii ustawowej.

Zmiana treści rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, obowiązująca od 1 stycznia 2020 r., nie dotyczyła jednak jego nazwy i nie wyszła naprzeciw komentowanym rozbieżnościom pomiędzy tym aktem normatywnym a ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w obszarze ewidencjonowania towarów handlowych i materiałów.

Niektórzy komentatorzy wskazują wprost, że nowe brzmienie rozporządzenia jest wyłącznie powieleniem zapisów dotychczasowego aktu. Zamiast wymieniać stare rozporządzenie na nowe, wystarczyło raczej uchylić jeden paragraf, a inny zmodyfikować¹⁸, a tym samym osiągnąć takie same cele regulacji.

Być może nowe rozporządzenie, do którego wydania został zobowiązany minister właściwy do spraw finansów publicznych zmienionym ust. 7 oraz dodanym ust. 8 w art. 24a u.p.d.o.f., przyniesie oczekiwane zmiany.

¹⁸ K. Jędrzejewska, *Księga przychodów i rozchodów. Stare przepisy w nowym wydaniu*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.07.2019, s. C14.

Jednak na razie jest to nieco odległy horyzont, ustawodawca przewidział bowiem wejście w życie nowego brzmienia powołanych przepisów dopiero na 1 stycznia 2026 r.¹⁹

BIBLIOGRAFIA

- Heinze K., *Księga przychodów i rozchodów. Wszystko, co musisz wiedzieć o rozliczaniu działalności gospodarczej*, Gliwice 2015.
- Iwin-Garzyńska J., *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2.
- Jędrzejewska K., *Księga przychodów i rozchodów. Stare przepisy w nowym wydaniu*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.07.2019.
- Orczykowski D., *Obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, [w:] *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, red. J. Szytler, Gdańsk 2017.
- Paszowska K., *Dokumentowanie kosztów w księdze podatkowej*, „Gazeta Podatkowa”, 29.08.2024, nr 70.
- Paszowska K., *Dostawa towarów na przełomie miesięcy w księdze*, „Gazeta Podatkowa”, 26.09.2024, nr 78.
- Paszowska K., *Koszty zakupu towarów w księdze podatkowej*, „Gazeta Prawna”, 21.06.2019, nr 49.
- Podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzenie i zamknięcie*, „Biblioteka Dziennika Gazety Prawnej”, 2019.
- Poszwa M., *Zarządzenie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007–2009*, Warszawa 2007.

¹⁹ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

Katarzyna Dokukin* 

STANOWISKO WNIOSKODAWCY W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO¹

Streszczenie: Artykuł podejmuje tematykę uregulowania prawnego z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, w myśl którego składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Autorka dokonuje wykładni przepisu 14b § 3 o.p. oraz formułuje swoje stanowisko wobec przedmiotowej regulacji prawnej.

Słowa kluczowe: podatek, prawo podatkowe, interpretacja przepisów, Ordynacja podatkowa

* Doktor nauk prawnych, administratywista, biegły sądowy przy Sądzie Okręgowym w Rzeszowie w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) w sektorze samorządowym, tj. jednostek samorządu terytorialnego i ich organów oraz podległych tym organom jednostek organizacyjnych, wykładowca w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa (przedmioty: finanse publiczne, prawo finansowe i prawo podatkowe), radca prawny, e-mail: katarzyna.dokukin@op.pl, <https://orcid.org/0009-0001-9099-8307>

¹ Artykuł powstał na podstawie rozprawy doktorskiej pt. *Charakter prawny interpretacji podatkowej*, Kraków 2022.



Received: 12.02.2025; Revised: 15.06.2025; Accepted: 18.06.2025.

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

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

THE APPLICANT'S POSITION ON THE ISSUANCE OF INDIVIDUAL TAX LAW INTERPRETATIONS

Abstract: The article addresses the issue of legal regulation under art. 14b § 3 Tax Ordinance Act according to which the applicant for an individual interpretation is obliged to comprehensively present the actual state of affairs or future event and to present his own position on the legal assessment of this factual state or future event. The author interprets provision 14b § 3 Tax Ordinance Act and formulates its position on the legal regulation in question.

Keywords: tax, tax law, interpretation of regulations, tax ordinance

1. INTERPRETACJE PODATKOWE INDYWIDUALNE

Indywidualne interpretacje podatkowe udzielane są na wniosek zainteresowanego² przez upoważniony organ administracji publicznej³ w przedmiocie przepisów prawa podatkowego⁴. Wnioskowy charakter tego

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej: o.p.) nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem „zainteresowany”. Pojęcie to wypracowały doktryna i judykatura. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 533/15, LEX 1783259: „Osoba zainteresowana to każda osoba, która chce uzyskać interpretację przepisów prawa podatkowego w celu wyjaśnienia i/lub ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Osobą legitymowaną do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie osoba, u której wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego”. Tak więc zainteresowanym jest każda osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organów podatkowych o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Warszawa 2009, s. 138.

³ Norma prawna powierzająca pewnemu podmiotowi możliwość dokonywania jakiejś czynności konwencjonalnej z określonym skutkiem prawnym określana jest jako norma kompetencyjna – S. Wronkowska w: *Zarys teorii państwa i prawa*, red. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Warszawa 1992, s. 147. Taką normę kompetencyjną do dokonywania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego uzyskali: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz samorządowe organy podatkowe. Przy tym wskazuje się na niski poziom kompetencji merytorycznych samorządowych organów podatkowych. Por. J. Glumińska-Pawlic, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6, s. 31–32.

⁴ Przez przepisy prawa podatkowego rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów

postępowania wynika z faktu, że może ono zasadniczo dotyczyć tylko indywidualnej, określonej sprawy danego podmiotu i dla niego wyłącznie, jako adresata wydanej interpretacji, wynik postępowania będzie miał znaczenie prawne – w kontekście ochrony prawnej⁵ z tytułu zastosowania się do tej interpretacji. Treść wniosku natomiast wyznacza obszar, w którym badane będą możliwości zastosowania materialnego prawa⁶. Zawężenie zakresu materialnego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zawiera Ordynacja podatkowa⁷. Wskazuje ona, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużyć przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej⁸ albo podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego. W konsekwencji przedmiotem interpretacji indywidualnej nie mogą być:

- 1) przepisy prawa podatkowego zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1 o.p. (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania);
- 2) przepisy prawa podatkowego zawarte w art. 5a pkt 33d (definicja pojęcia „rzeczywisty właściciel”), art. 24 ust. 19 i 20 (zasady ustalania dochodu do opodatkowania – skutki unikania bądź uchylania się od opodatkowania), art. 30f ust. 18, 20 i 20a (kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹ oraz

międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych – art. 3 pkt 2 o.p.

⁵ Zastosowanie się do wydanej przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej zależy od woli wnioskodawcy. Jeżeli organ interpretacyjny nie zaakceptuje stanowiska jej adresata, adresat ten ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Przeciwnie z kolei uczyni, tj. według jej treści, gdy organ ten jego stanowisko zaaprobuje (uzna za prawidłowe). Zastosowanie się do interpretacji podatkowej indywidualnej rodzi wobec zainteresowanego ochronę prawną, wyrażaną jako tzw. zasada nieszkodzenia.

⁶ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 116.

⁷ Art. 14b § 2a o.p. Zob. również: A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 138 i 139.

⁸ Zob. art. 24a ust. 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

art. 4a pkt 29 (definicja pojęcia „rzeczywisty właściciel”), art. 12 ust. 13 i 14 (sytuacje, w których połączenie lub podział spółek powoduje niezaliczenie określonych środków pieniężnych do przychodu), art. 22c (wyłączenie przepisów o zwolnieniu od podatków dochodów z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru), art. 24a ust. 16, 18 i 18a (odpowiednio: przypadki, w których w stosunku do zagranicznej jednostki kontrolowanej nie stosuje się art. 24a ust. 1, 13a, i 14 u.p.d.o.p. – kryteria oceny, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy działalność ta ma charakter istotny) u.p.d.o.p.;

- 3) przepisy prawa podatkowego dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.f. i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b (zagraniczna jednostka spełniająca warunki zagranicznej jednostki kontrolowanej) u.p.d.o.p.;
- 4) środki ograniczające umowne korzyści¹⁰.

Przedmiotem wniosku nie mogą być także elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego bądź w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb o.p.

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej do organu administracji publicznej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego¹¹. Stosownie do art. 14g § 1 o.p. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający tych wymogów pozostawia się bez

¹⁰ Zgodnie z art. 3 pkt 19 o.p. przez środki określające umowne korzyści rozumie się postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające, lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

¹¹ Art. 14b § 3 o.p.

rozpatrzenia¹². Jednakże pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia może nastąpić dopiero wówczas, gdy wnioskodawca nie uzupełni lub nie skoryguje wniosku według zaleceń organu wydającego interpretację w wyznaczonym przez ten terminie. Zgodnie bowiem z art. 14h o.p. w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio m.in. art. 169 § 1 i 2 o.p. Jeżeli zatem wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej nie spełnia wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p., tj. nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego, co uniemożliwia dokonanie oceny stanowiska w nim wyrażonego, organ podatkowy obowiązany jest w pierwszej kolejności wezwać wnioskodawcę, na podstawie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p., do uzupełnienia jego braków. Wezwanie do uzupełnienia opisanego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) powinno zmierzać do ustalenia stanu faktycznego, który jest konieczny dla jego podatkowoprawnej oceny z punktu widzenia przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne. Wzywając zatem wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku w trybie art. 169 § 1 o.p., organ zobowiązany jest do szczegółowego wskazania, w jakim zakresie wniosek powinien być uzupełniony¹³.

¹² Minister Finansów pozostawił wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpoznania, w ocenie organu złożony wniosek nie spełniał bowiem wymogów określonych w art. 14b § 3 o.p. – zob. wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. I FSK 1084/16, LEX 2530022.

¹³ Zdaniem A. Bartosiewicza w ostatnich kilkunastu miesiącach można zaobserwować, że organy powołane do udzielania wnioskodawcom interpretacji indywidualnych niejako zamieniają się rolą z wnioskodawcami. Zamiast odpowiadać – przede wszystkim pytają. Powoli wyjątkiem, a nie regułą, stają się przypadki, w których organy wydają interpretację bez wcześniejszego dopytywania wnioskodawcy o określone elementy stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Z jednej strony bowiem organy informacji podatkowej przy rozpatrywaniu danego wniosku żądają od wnioskodawców podania wielu szczegółów dotyczących opisanego zdarzenia, przy czym (czego dowodzą później również wydawane w tych właśnie sprawach interpretacje) z reguły szczegóły te nie mają żadnego znaczenia dla załatwienia wniosku. Nie mają one bowiem wpływu na sposób zastosowania danych przepisów prawa podatkowego, których interpretacja ma dotyczyć (są nieistotne dla treści interpretacji). Przykładowo, przy pytaniu o możliwość zastosowania zwolnienia z VAT (związanego z pierwszym zasiedleniem) przy sprzedaży budynku organy dopytywały o to, co nabywca zamierza zrobić z budynkiem; przy pytaniu o stawkę amortyzacji organy dopytywały o liczbę najemców, czas trwania umów najmu, metraż pomieszczeń. Z drugiej strony natomiast organy, pytając o elementy stanu faktycznego, niekiedy wymagają od wnioskodawców uzupełnienia tego stanu faktycznego o elementy ocenne, które w istocie zaczynają być już elementami samego procesu wykładni prawa. Przykładowo, podatnik składający wniosek o interpretację chciał się dowiedzieć, czy działania przez niego podejmowane zostaną uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu stosowanych

2. ZAISTNIAŁY STAN FAKTYCZNY I ZDARZENIE PRZYSZŁE W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na mocy art. 14b § 2 i 3 o.p. wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej dotyczyć może zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przeszłych¹⁴, które wyrażone być powinny w sposób wyczerpujący. Ustawodawstwo nie zdefiniowało, co rozumieć pod hasłem „wyczerpująco”, jednak w celu, jakiemu interpretacja ma służyć, wywieść należy, że opisać on powinien te wszystkie fakty, które są prawnie znaczące dla ustalenia, czy przepis, którego stosowania dotyczy wniosek, może mieć (lub nie) zastosowanie w sprawie, a więc te fakty, które wynikają z hipotezy normy prawnej¹⁵. Wyczerpujący stan faktyczny to taki, na podstawie którego można w sposób pewny i niezasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, a także przedstawić dane zagadnienie na tyle wszechstronnie, dogłębnie, szczegółowo, gruntownie i dokładnie, aby wnioskodawca mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, organ podatkowy na tej podstawie mógł zaś udzielić jednoznacznej odpowiedzi co do konkretnego zdarzenia przyszłego lub obecnego¹⁶. Nie jest zdarzeniem przyszłym przedstawienie w trybie warunkowym wielu

przepisów dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Po przedstawieniu we wniosku swojego *modus operandi* oraz okoliczności faktycznych sprawy organ udzielający interpretacji wezwał wnioskodawcę do sprecyzowania, czy aktywność podatnika jest prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, czyli w sposób stały, nieokazjonalny, profesjonalny, metodyczny, systematyczny i uporządkowany, który wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją poszczególnych działań/zamierzeń. Przy tym to właśnie wnioskodawca chciał się od organu dowiedzieć, czy jego aktywność zostanie uznana za zorganizowaną i ciągłą, a nie odwrotnie – A. Bartosiewicz, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–12.

¹⁴ Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć nie tylko zaistniałych stanów faktycznych, lecz także zdarzeń przyszłych, co powoduje znaczne rozszerzenie zakresu wydawanych interpretacji – K. Teszner w: *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017, s. 52.

¹⁵ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 15 marca 2011 r., sygn. I SA/Kr 121/11, LEX 1127210.

¹⁶ Zob. wyroki NSA: z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, LEX 486273; z dnia 27 maja 2015 r., sygn. II FSK 1201/13, LEX 1710316; z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1059/13, LEX 1783515; z dnia 14 października 2019 r., sygn. II FSK 3569/17, LEX 2866019; z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 3887/17, LEX 3019786.

wariantów możliwości faktycznych działań wnioskodawcy. Warunkowe, wielowariantowe i abstrakcyjne przedstawienie sytuacji, która być może będzie miała miejsce, wyklucza możliwość wydania interpretacji podatkowej w indywidualnej sprawie. W razie braku wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego, stanowiącego podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydania interpretacji indywidualnej, nie zachodzi brak w zakresie elementów wniosku (art. 169 § 1 o.p.), lecz jego niedopuszczalność na podstawie art. 165a § 1 o.p.¹⁷ Z art. 165a § 1 o.p. wynika, że w fazie wstępnej postępowania organ podatkowy analizuje, czy wniosek (podanie) pochodzi od osoby posiadającej legitymację procesową oraz czy nie zachodzą inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania w sprawie z wniosku o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. W sytuacji stwierdzenia, że w sprawie zachodzą przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania, organ zobowiązany jest odmówić wszczęcia postępowania¹⁸ zgodnie z art. 165a o.p., przy czym odmowa ta jest obligatoryjnym następstwem stwierdzenia przez organ przesłanek wymienionych w tym przepisie¹⁹. W postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji tylko podatnik (albo płatnik, albo inkasent) wyczerpująco przedstawia stan faktyczny. Przedstawia go przy tym w całym niezbędnym dla oceny prawnej zakresie wprost w treści wniosku, który kieruje do organu mającego wydać interpretację. Oznacza to, iż stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być „dopowiadany” dołączanymi do wniosku dokumentami²⁰.

¹⁷ Zob. wyroki NSA: z dnia 27 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2614/13, LEX 1990365; z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I FSK 1364/15, LEX 2294139. Z twierdzeniem tym nie zgadza się W. Morawski, *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017, s. 68–70, uznając m.in., że „nie ma racji sąd, gdy formułuje tezę o niedopuszczalności składania wielowariantowych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Jeżeli są one klarowne i należyście opłacone, to nie widać przepisu, który by ich zakazywał”.

¹⁸ Odmowa wszczęcia postępowania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2020 r., sygn. III SA/Wa 1718/19, LEX 3026880.

²⁰ Udzielenie interpretacji podatkowej opiera się na stanie faktycznym nakreślonym we wniosku o jej wydanie. Dołączanie jakichkolwiek dokumentów w tym zakresie lub odwoływanie się do nich nie może mieć znaczenia prawnego. Dokumenty takie nie powinny być brane pod uwagę, gdyż korzystanie z nich przez organ wiąże się automatycznie z formułowaniem ocen, które mogą prowadzić do innych ustaleń faktycznych, niż przedstawia

Podatnik w tym postępowaniu nie powinien, a tym bardziej nie musi udowodniać, iż przedstawiany przez niego stan faktyczny ma umocowanie i potwierdzenie w określonym materiale dowodowym. Jednocześnie nie może wymagać, aby organ podatkowy z urzędu stan faktyczny ustalał, uzupełniał go czy też oceniał zgodność opisu stanu faktycznego formułowanego we wniosku z rzeczywistością (w przypadku gdy wniosek podatnika dotyczy stanów, które mają lub miały już miejsce). Z przyczyn zaś oczywistych jest to zupełnie niemożliwe w odniesieniu do stanów przyszłych – hipotetycznych, a takich także może dotyczyć interpretacja. Postępowanie w przedmiocie interpretacji opiera się więc wyłącznie na stanie faktycznym, wyczerpująco przedstawionym przez wnioskodawcę, czyli takim stanie, którego wszelkie elementy istotne dla wyrażenia własnego stanowiska w zakresie i sposobu zastosowania prawa podatkowego podatnik przedstawi we wniosku. W stosunku do tak opisanego stanu faktycznego wyrażane jest stanowisko przez podatnika. Natomiast organ podatkowy dokonuje oceny prawnej stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa. Organ ten, co należy podkreślić, w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji nie jest uprawniony do ingerowania (poprzez negację bądź uzupełnianie) w stan faktyczny nakreślony we wniosku o jej udzielenie. Jak już wspomniano, nie może go własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w żadnym zakresie²¹, nawet wówczas, gdyby na podstawie innych źródeł czy wiedzy znanej mu z urzędu, miał uzasadnione wątpliwości co do zgodności przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego z obiektywną

to wnioskodawca – wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. III SA/Wa 2136/07, LEX 461791.

²¹ Organy podatkowe nie są uprawnione do dowolnego ustalania i weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej. Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, LEX 486273; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2014 r., sygn. I SA/Gl 1543/13, LEX 1440346. Nie są także uprawnione do zmiany danego stanu faktycznego bądź żądania tego od strony postępowania. Wyroki NSA: z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. II FSK 1210/07, LEX 475554; z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. II FSK 391/08, LEX 510143. Organ podatkowy ani sąd nie mogą także czynić własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności podanych przez wnioskodawcę lub uzupełniających te okoliczności (wyroki WSA: w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Gd 1123/10, LEX 747808; w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 2741/14, LEX 1974823), a także prowadzić postępowania dowodowego, ustalać stanu faktycznego w celu weryfikacji twierdzeń zawartych we wniosku o udzielenie interpretacji (wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. I FSK 1122/10, LEX 964288; wyroki WSA: w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Lu 583/09, LEX 559480; w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Łd 1256/13, LEX 1502099).

rzeczywistością. Instytucja interpretacji podatkowej nie daje bowiem organowi podatkowemu w tym zakresie stosownych uprawnień dowodowych, co ma swoje uzasadnienie w zupełnie innej roli, jaką ma do odegrania ten organ w tym postępowaniu (wyraża w nim prawną kwalifikację opisanego przez wnioskodawcę zdarzenia podatkowego – stanu faktycznego) w stosunku do roli, która przypada mu w klasycznym postępowaniu podatkowym (ustala w nim istnienie określonego zdarzenia podatkowego – stanu faktycznego oraz dokonuje jego prawnej kwalifikacji). W postępowaniu w przedmiocie udzielenia interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 w zw. z art. 122 o.p. Innymi słowy, postępowanie to nie może zmierzać do kwestionowania przez organ podatkowy stanu faktycznego podawanego przez wnioskodawcę, lecz organ ten ma obowiązek przyjąć do sformułowania oceny prawnej taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik. Co najwyżej może wyłącznie w trybie art. 169 § 1 o.p. żądać od wnioskodawcy uszczegółowienia opisu stanu faktycznego, jeśli uzna, że jest to niezbędne do dokonania jego prawidłowej kwalifikacji prawnej²², pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia. Organ podatkowy ma obowiązek w sposób wyczerpujący, na potrzeby przepisów prawa podatkowego, które mają zastosowanie w danej sprawie, przeanalizować przedstawione przez wnioskodawcę okoliczności faktyczne lub zdarzenia przyszłe. Nie oznacza to, że zobligowany jest do ustosunkowania się do wszystkich argumentów stanowiska strony, ale do tych, które mają istotne znaczenie w dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego²³.

3. STANOWISKO WNIOSKODAWCY W SPRAWIE WYDANIA INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wnioskodawca ubiegający się o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oprócz obowiązku wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego²⁴ zobowiązany jest

²² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. III SA/Wa 20/08, LEX 458884.

²³ Wyroki NSA: z dnia 3 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 46/18, LEX 2782409; z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 320/18, LEX 3051093; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wr 152/10, LEX 5775503.

²⁴ W świetle art. 14c § 1 i 2 o.p. należy odróżnić w ramach interpretacji część zawierającą wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia

ponadto do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko własne wnioskodawcy, jak się wskazuje²⁵, stanowi prawną kwalifikację przedstawionego (zaistniałego lub przyszłego) stanu faktycznego, w obszarze którego toczy się postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej. Konstytuują je przepisy prawa, na podstawie których wnioskodawca kwalifikuje podatkowo znaczącą sytuację, która budzi u niego wątpliwości co do sposobu zastosowania prawa podatkowego i w tym kontekście wymaga zbadania w postępowaniu interpretacyjnym w celu zweryfikowania trafności kwalifikacji prawnej proponowanej przez stronę²⁶. Na przedstawienie oceny prawnej składa się wskazanie proponowanej treści normy prawnej, którą wnioskujący uważa za właściwą, a także usprawiedliwienie prawne tego wskazania. Wskazanie przepisów prawa powinno być skonkretyzowane poprzez zaprezentowanie przepisu bądź grupy przepisów, na podstawie których wnioskodawca w powiązaniu z przedstawionym przez siebie stanem faktycznym formułuje normę indywidualną²⁷. Jednocześnie w orzecznictwie przyjmuje się, że o ile opis stanu faktycznego może być sformułowany dowolnie, o tyle pytanie i stanowisko własne w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego musi być sformułowane w sposób, który nie rodzi wątpliwości co do tego, jakich przepisów dotyczy wnioszek. Akcentuje się, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe muszą być przedstawione w relacji do przepisów prawa wskazanych w stanowisku wnioskodawcy²⁸. Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki²⁹ uznają, że treść własnego stanowiska wnioskodawcy powinna sugerować odpowiedź, a w miarę potrzeby stanowić gotowe uzasadnienie dla postanowienia organu podatkowego dotyczącego interpretacji. Dochodzi bowiem do niepokojącego zjawiska, które przejawia się tym, że zainteresowany, po pierwsze, powinien mieć rozległą wiedzę prawniczą, po drugie, skoro zwraca się o wydanie interpretacji prawa podatkowego, to logiczne jest, że takiej wiedzy mu w danej sprawie

przyszłego od części przedstawiającej ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny – M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 98.

²⁵ J. Brolik, *Ogólne...*, s. 128.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 3077/13, LEX 1968879.

²⁸ Wyroki NSA: z dnia 15 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1605/14, LEX 2082914; z dnia 12 lipca 2016 r., sygn. II FSK 1627/14, LEX 2101344.

²⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych – aspekty praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8, s. 52.

brakuje. Ustawy podatkowe zawierają obszerną liczbę przepisów odwołujących się do rozporządzeń, pojęć i instytucji właściwych dla prawa cywilnego, handlowego czy też innych dziedzin praw. Jak akcentuje J. Ofiarski, charakterystycznym zjawiskiem jest bardzo duża liczba aktów prawnych (ponad 300) tworzących kategorię „przepisów prawa podatkowego”. Jednak wewnętrzne proporcje tego zbioru wskazują, że liczba rozporządzeń istotnie przewyższa liczbę ustaw³⁰. Przykładowo można wskazać, że do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³¹ wydano ponad 30 aktów wykonawczych³², natomiast do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³³ – 77³⁴. Wspomnieć także należy, iż w miarę możliwości wnioskodawca odszukać powinien wydane już interpretacje podatkowe (w celu poparcia argumentów zawartych we wniosku przez organ, dla zainteresowanego „korzystnych”) w podobnych (takich samych) sprawach. Jeżeli wnioskodawca odszuka takie interpretacje³⁵, to należy je powołać przy przedstawianiu własnego stanowiska w sprawie, co zwiększa szanse, że organ podatkowy podzieli stanowisko wnioskodawcy. Przy tym, co warto przedstawić, liczba wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w samym roku 2023 wyniosła 23 234³⁶. Obok wskazania

³⁰ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48.

³¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.

³² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędów konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. z 2005 r., poz. 1618), <https://www.podatki.gov.pl/vat/akty-prawne/ustawa-o-vat/lista-aktow-wykonawczych-do-ustawy-o-vat/?page=4> (dostęp: 5.12.2024).

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm.

³⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 marca 2025 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (tekst jedn. Dz.U. poz. 408), <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/akty-prawne/ustawa-z-dnia-6-grudnia-2008-r-o-podatku-akcyzowym/akty-wykonawcze/?page=1> (dostęp: 17.04.2025).

³⁵ Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej: BIP) na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – art. 14a § 3 o.p. Zamieszczanie interpretacji w BIP ma charakter informacyjny i służy zwiększeniu ich dostępności dla zainteresowanych przez zebranie wszystkich interpretacji w jednym miejscu. Por. R. Mastalski, *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego od 1 lipca 2007 roku*, „Rzeczpospolita”, 15.02.2007, s. C4.

³⁶ *Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku*, Bielsko-Biała 2024, s. 12, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku> (dostęp: 5.12.2024).

(lub jego braku) we wniosku w wydanych ww. sprawach interpretacji podatkowych wnioskodawca powołać powinien orzecznictwo sądowe, a jeżeli istnieje uzasadnienie – także Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W kontekście obowiązku przedstawienia przez wnioskodawcę własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego uznaje się, że nie bez znaczenia są również względy natury psychologicznej. Badania dotyczące dysonansu poznawczego³⁷ wykazały, że nie przetwarzamy informacji w sposób bezstronny, lecz zniekształcamy je tak, by pasowały do naszych wcześniej uformowanych poglądów³⁸. Jak trafnie zauważa R.N.M. Graham³⁹, adresaci przepisów prawa konfrontują tekst przepisów z kontekstem swoich przekonań, wartości i oczekiwań. Podatnik zawsze może zatem wybrać korzystne dla siebie warianty interpretacyjne. Z kolei organ podatkowy może się do wybranego wariantu przychylić, np. ze względu na natłok postępowań interpretacyjnych, a bardziej zasadne byłoby, aby to organ podatkowy, jako podmiot wyspecjalizowany, obiektywnie odniósł się do wskazanego przez wnioskodawcę problemu interpretacyjnego przedstawionego we wniosku sprawy w postaci stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

W trybie art. 14b § 3 o.p. nie istnieje konieczność wyczerpującego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zauważyć jednak należy, że niewystarczające, niepełne przedstawienie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy przynieść może negatywne skutki w postaci negatywnej oceny wniosku przez organ podatkowy. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych⁴⁰, w którym stwierdza się, że „zaniechanie przez stronę

³⁷ Dysonans poznawczy jest stanem napięcia, który występuje wtedy, gdy dana osoba posiada jednocześnie dwa elementy poznawcze (idee, postawy, przekonania, opinie), które są psychologicznie niezgodne ze sobą. Redukcja dysonansu często doprowadza do uniemożliwienia rozpoznania rzeczywistości.

³⁸ E. Aronson, *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012, s. 186, 194. Na temat dysonansu poznawczego por. również: D.G. Myers, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003, s. 177–182; M. Kofta, T. Szutrowa, *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015, s. 100, 108.

³⁹ R.N.M. Graham, *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, „Statute Law Review” 2009, no. 30, s. 49.

⁴⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1408/07, Lex 486273. Podobnie J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 79 – niewystarczające, np. niepełne, nieprecyzyjne wskazanie przepisów prawa tworzących podstawę oceny prawnej wnioskodawcy może stanowić uzasadniony powód jej negatywnej oceny przez organ podatkowy.

jasnego i niebudzącego wątpliwości wskazania przepisów prawa, o których wykładnię w kontekście danego stanu faktycznego się ubiega, uzasadnia ocenę, że wniosek mający wszcząć postępowanie interpretacyjne nie zawiera wyczerpującego przedstawienia stanowiska własnego wnioskodawcy”.

4. PODSUMOWANIE I KONKLUZJE

Granice interpretacji indywidualnej kształtuje wniosek zainteresowanego, tj. podmiotu (lub podmiotów), który występuje do organu podatkowego o jej wydanie. Granice te wyznacza problem prawny, z którym zwraca się zainteresowany na tle przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Na uwagę zasługuje fakt, że zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe przedstawiane być powinny w sposób wyczerpujący. Jeżeli bowiem w toku postępowania podatkowego organy interpretacyjne uznają, że opisany we wniosku stan faktyczny jest niezgodny ze stanem rzeczywistym, wnioskodawcy z tego tytułu nie będzie przysługiwała ochrona prawna. Na aprobatę zasługuje ustalenie, że w trybie art. 14b § 3 o.p. nie istnieje konieczność wyczerpującego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zauważyć jednak należy, że niewystarczające, niepełne przedstawienie oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy przynieść może negatywne skutki w postaci negatywnej oceny wniosku przez organ podatkowy. Analizując obligatoryjne elementy wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, uznania wymaga to, że nie należy (w ogóle) wymagać od zainteresowanego profesjonalizmu w sprawie, tj. profesjonalnego uzasadnienia prawnego w przedmiocie przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Stanowisko takie potwierdza także doktryna. Przykładowo, J. Brolik stwierdza, że: „od wnioskodawcy nie można wymagać wiedzy prawniczej ani korzystania z pomocy prawnej, w szczególności jeżeli nie wynika to z ustawowego obowiązku ustanowienia fachowego zastępstwa prawnego”⁴¹. Z kolei C. Kosikowski⁴² słusznie przyjmuje, że nie można żądać od podatnika kompetencji w sprawie. Zaprzeczałoby to istocie instytucji interpretacji podatkowej, ponieważ to organ podatkowy ma być w sprawie podmiotem profesjonalnym, a nie podatnik. Celem wprowadzenia tego rozwiązania jest

⁴¹ J. Brolik, *Ogólne...*, s. 130.

⁴² C. Kosikowski, *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Głosa” 1999, nr 5, s. 4.

wyjaśnienie problemu przez organ, a nie przez samego zainteresowanego. Autor konstatuje⁴³, iż „bardzo kłopotliwe okazać się może wypełnienie wymagania dotyczącego przedstawienia własnego stanowiska w sprawie. Może bowiem okazać się, że wnioskodawca nie ma żadnej wiedzy o prawie podatkowym i trudno wobec tego oczekiwać od niego jakiegokolwiek stanowiska”. W przedstawionej sytuacji powstaje pytanie, czy organ podatkowy może rozpoznać wniosek, w którym wnioskodawca wyraźnie stwierdzi, że nie posiada własnego stanowiska w sprawie, czy też rozpoznanie takiego wniosku jest niemożliwe. W celu odpowiedzi na nie przytoczyć można orzecznictwo sądowe, które przesądza drugi ze wskazanych wariantów. W pojęciu „stanowisko podatnika”, użytym w art. 14b § 3 o.p., do którego obowiązany jest odnieść się organ, mieści się nade wszystko istota (sedno) wątpliwości interpretacyjnych zainteresowanego, wynikająca z zasadniczego sensu zadanego pytania, w pojęciu tym należy widzieć przede wszystkim podanie przepisów prawnych, na podstawie których wnioskodawca takie stanowisko zajął⁴⁴. Brak wyraźnej i zindywidualizowanej oceny prawnej na tle przedstawionego stanu faktycznego, stanowiącej podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej, oznacza zatem, że nie można oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania. Powyższa teza nie zasługuje na poparcie. Bezwzględnie natomiast zgodzić się należy z inną tezą, brzmiącą: „Nie można wymagać od podatnika, by sens normy prawnej odczytywał w drodze skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, stosując przy tym wykładnię systemową, historyczną i celowościową”⁴⁵. Tym samym nie powinno się

⁴³ C. Kosikowski w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2013, s. 160. Z merytorycznego punktu widzenia wymagania stawiane wnioskowi o wydanie interpretacji ogólnej należy ocenić również jako bardzo trudne (rygorystyczne). Nie jest zrozumiałe m.in. to, dlaczego ustawodawca przerzucił na wnioskodawcę ciężar udowodnienia faktu występowania niejednorodności stosowania przepisów prawa podatkowego – *ibidem*, s. 127, 130. We wniosku o wydanie interpretacji ogólnej nie tylko należy wymienić przepisy wymagające wydania interpretacji, lecz także dobrze je uzasadnić, wskazując przy tym niejednorodne stosowanie przepisów w konkretnych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych, wydanych – co istotne – w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych – wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., sygn. I FSK 1547/13, LEX 1598112.

⁴⁴ Zob. wyroki WSA: w Krakowie z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. I SA/Kr 848/10, LEX 660695; we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. I SA/Wr 941/10, LEX 751353; wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1242/18, LEX 3037802.

⁴⁵ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 13 lutego 2009 r., sygn. I FPS 3/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 101.

wymagać przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. To właśnie na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) organ podatkowy powinien udzielać odpowiedzi wnioskodawcy w nurtujących i dotyczących go kwestiach prawnych prawa podatkowego. Postępowanie takie całkowicie spełniałoby funkcję informacyjną wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, a także eliminowałoby zarzuty, że organy interpretacyjne, np. wskutek natłoku prac, potwierdzają (korzystną) zaprezentowaną przez wnioskodawcę argumentację prawną, bez głębszej analizy sprawy.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zainteresowany przedstawia własne stanowisko w sprawie oceny prawnej, w tym wskazuje przepisy prawa podatkowego, które jego zdaniem mają zastosowanie w sprawie, co w istocie nie ma większego znaczenia. Przytoczone przez niego przepisy w niczym nie ograniczają zakresu obowiązków interpretacyjnych organów. Organ podatkowy jest zobowiązany ocenić stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) pod względem całości regulacji prawnej, a nie tylko przepisów wskazanych przez podatnika. Organ nie ma obowiązku ustosunkowania się do wszystkich wymienionych we wniosku przepisów. Jaki zatem jest cel, aby w ogóle własne stanowisko we wskazanym zakresie formułować? Czy organ podatkowy ma za zadanie dokonywać swoistego sprawdzianu wiedzy prawnej podatników, którzy mają trudności w zastosowaniu lub interpretacji przepisów prawa podatkowego? Czy „sprawdzian taki” służyć ma za „koło ratunkowe” dla organu interpretacyjnego, ułatwiające mu odpowiedź w sprawie? Innymi słowy, organowi wydającemu interpretację będzie sprawniej i wygodniej poprzeć argumenty zawarte we wniosku, niż formułować argumenty własne, jeżeli tylko (nawet po bieźnie) uzna, że przytoczone tam np. wydane już interpretacje podatkowe czy orzecznictwo sądowe odpowiadają stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przeszłemu przedstawionemu we wniosku zainteresowanego. Instytucja interpretacji pełni w tym przypadku nie tyle funkcję informacyjną, ile edukacyjną. Organy podatkowe oceniają wiedzę prawną obywateli, potwierdzając lub negując ich profesjonalizm oraz dokonaną przez nich wykładnię przepisów prawa podatkowego. Postulować w tym miejscu należy zatem uchylenie przepisu art. 14b § 3 o.p. w części stanowiącej, że składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo

zdarzenia przyszłego⁴⁶. Organ podatkowy na podstawie wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku powinien samodzielnie dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego w jego sprawie.

BIBLIOGRAFIA

- Aronson E., *Człowiek istota społeczna*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony prawa podatnika?*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Wnioski o interpretację do urzędów skarbowych – aspekty praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 8.
- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Mieścic, Warszawa 2009.
- Glumińska-Pawlic J., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w orzecznictwie samorządowych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6.
- Graham R.N.M., *What Judges Want: Judicial Self-Interest and Statutory Interpretation*, „Statute Law Review” 2009, no. 30.
- Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku*, Bielsko-Biała 2024, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku> (dostęp: 5.12.2024).
- Kabat A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Kofta M., Szutrowa T., *Złudzenia, które pozwalają żyć. Szkice ze społecznej psychologii osobowości*, Warszawa 2015.
- Kosikowski C., *Interpretacja art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1999, nr 5.
- Mastalski R., *Urzędowa interpretacja prawa podatkowego od 1 lipca 2007 roku*, „Rzeczpospolita”, 15.02.2007.
- Morawski W., *Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13)*, [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2017.
- Myers D.G., *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003.
- Nieżgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.

⁴⁶ Warto w tym miejscu dodać, że wymóg taki nie dotyczy interpretacji podatkowych ogólnych, wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 14a o.p.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, Warszawa 2013.

Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem, red. A. Melezini, Warszawa 2017.

Zarys teorii państwa i prawa, red. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Warszawa 1992.

