Krajowa Izba Doradców Podatkowych

KWARTALNIK

nr 2/2023

DORADCA PODATKOWY

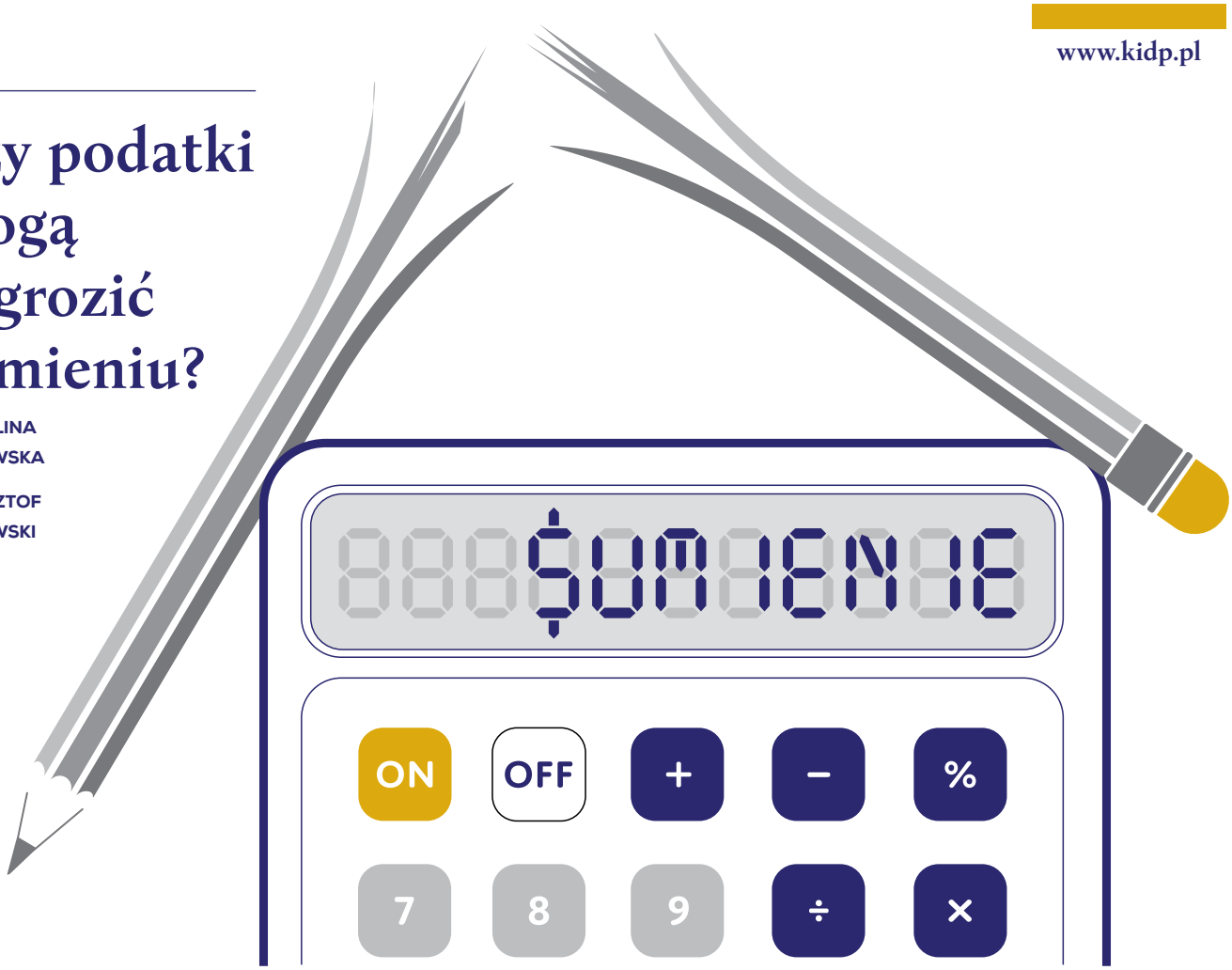
www.kidp.pl

2

Czy podatki mogą zagrozić sumieniu?

DR KALINA KUNOWSKA

KRZYSZTOF KUNOWSKI



8

Sprawiedliwość podatkowa – fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?

PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

14

Sprawiedliwość jako wartość oczekiwana w podatkach

DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA

18

Czy nadpłacony podatek konsumpcyjny trzeba podatnikowi zwrócić?

DR HAB. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI

KOLEGIUM REDAKCYJNE: IWONA BIERNAT-BARAN → przewodnicząca kolegium redakcyjnego
DR AGNIESZKA FRANCZAK, WANDA NOWAK, KRYSTYNA WAGA → członkowie kolegium redakcyjnego

SPIS TREŚCI

2 Czy podatki mogą zagrozić sumieniu?
dr Kalina Kunowska
Krzysztof Kunowski

8 Sprawiedliwość podatkowa – fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?
Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

14 Sprawiedliwość jako wartość oczekiwana w podatkach
dr Dagmara Dominik-Ogińska

18 Czy nadpłacony podatek konsumpcyjny trzeba podatnikowi zwrócić?
dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

24 Czego można się nauczyć z historii i teorii podatków?
prof. dr hab. Stanisław Flejterski

28 Sprawiedliwość podatkowa z perspektywy niemieckiego systemu podatkowego
Marcin Grześkowiak

36 Prawo do środka zaskarżenia
Krzysztof Musiał

42 Strata w podstawie wyliczenia daniny solidarnościowej w świetle orzecznictwa
Piotr Borto

Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce kolejne wydanie Kwartalnika Doradca Podatkowy. Ten wyjątkowy numer poświęcony jest konferencji, która odbyła się 21 października 2022 r. w Szczecinie. Konferencja ta była konferencją jubileuszową 20-lecia Zachodniopomorskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych. Stowarzyszenie od ponad dwudziestu lat wspiera swoich członków i sympatyków w doskonaleniu kompetencji zawodowych oraz integracji.

Dość przewrotny temat przewodni konferencji „Czy podatki mogą być sprawiedliwe ?" zaobfitował w interesujące wystąpienia zaproszonych gości, wybitnych znawców prawa podatkowego, finansów i ekonomii.

Z tego miejsca pragnę jeszcze raz podziękować prelegentom za te wystąpienia, a także za to, że zgodzili się współtworzyć ten numer naszego Kwartalnika.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł dr Kaliny Kunowskiej oraz Krzysztofa Kunowskiego pt. „Czy podatki mogą zagrozić sumieniu?". Autorzy podjęli się odpowiedzi na pytanie, czy wybór pomiędzy własnymi przekonaniami a korzyściami osobistymi czy celami usprawiedliwionymi społecznie rodzi w osobach, które biorą udział w stanowieniu prawa, stoją na straży jego wykonywania i egzekwowania, są podmiotami tego prawa, jak i u tych, którzy czynnie uczestniczą we wspieraniu osób zwracających się do nich w sprawach podatkowych, konflikt moralny i poczucie „nieczystego sumienia"?

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury artykułu prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego „Sprawiedliwość podatkowa – fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?" oraz prof. dr. hab. Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego „Czy nadpłacony podatek konsumpcyjny trzeba podatnikowi zwrócić?".

Kolejnymi zasługującymi na zainteresowanie artykułami są teksty, dr Dagmary Dominik-Ogińskiej, sędzi WSA Wrocław, „Sprawiedliwość jako wartość oczekiwana w podatkach" oraz prof. dr. hab. Stanisława Flejterskiego „Czego można się nauczyć z historii i teorii podatków?".

W tym numerze Kwartalnika Doradca Podatkowy znajdą Państwo kolejne ciekawe artykuły: Krzysztofa J. Musiała „Prawo do środka zaskarżania", Marcina Grześkowiaka „Sprawiedliwość podatkowa z perspektywy niemieckiego systemu podatkowego" oraz Piotra Borto „Strata w podstawie wyliczenia daniny solidarnościowej w świetle orzecznictwa".

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności i że znajdziecie odpowiedź na pytanie „Czy podatki mogą być sprawiedliwe?".

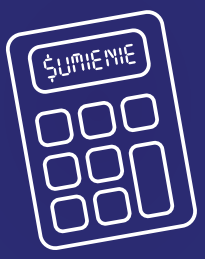
Z życzeniami dobrej lektury

Krystyna Waga
Prezes Zachodniopomorskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych,
Członek Kolegium Redakcyjnego Wydawnictw KIDP

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY":

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk – Przewodnicząca, prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel, prof. dr hab. Jan Paweł Tarno, prof. dr hab. Adam Mariański

Czy podatki mogą zagrozić sumieniu?



Motto:

Miarą człowieka nie jest majątek, mądrość i to, co mówi. Naprawdę liczą się tylko czyny – dobre i złe.

DR KALINA KUNOWSKA
KRZYSZTOF KUNOWSKI

To również pytanie o to, czy wybór pomiędzy własnymi przekonaniami a korzyściami osobistymi czy celami usprawiedliwionymi społecznie rodzi w osobach, które biorą udział w stanowieniu prawa, stoją na straży jego wykonywania i egzekwowania, są podmiotami tego prawa, jak i u tych, którzy czynnie uczestniczą we wspieraniu osób zwracających się do nich w sprawach podatkowych, konflikt moralny i poczucie „nieczystego sumienia"? Stale zmieniany, permanentnie modyfikowany system podatkowy oraz ciągle pojawiające się nowe wykładnie przepisów prawa podatkowego spowodowały występowanie złożonych problemów natury moralnej, związanych zarówno z powinnością uiszczania, jak i pobierania podatków.

Podejmując próbę odpowiedzi na postawione w tytule pytanie, z góry zastrzegamy, iż nie jest naszą intencją, ambicją i celem odkrywanie i analizowanie poglądów zawartych w obszernych opracowaniach naukowych poświęconych tematowi sumienia, jego różnorodnym, wieloznacznym rozumieniom i definicjom funkcjonującym w różnych systemach filozoficznych, etycznych, religijnych i prawnych.

Bardziej jednak interesuje nas to, co tkwi w każdym człowieku ukształtowanym moralnie i etycznie w naszym kręgu kulturowym, co motywuje go do działania zgodnie ze społecznie narzuconymi zasadami, ale również jego wewnętrznym, osobistym pojmowaniem i odczuwaniem sumienia. Sumienia rozumianego jako zdolność pozwalającą odpowiednio oceniać własne postępowanie jako zgodne lub niezgodne z normami etycznymi, a także jako świadomość odpowiedzialności moralnej za swoje postawy i działania.

Interesuje nas to, co tkwi w każdym człowieku ukształtowanym moralnie i etycznie w naszym kręgu kulturowym, co motywuje go do działania zgodnie ze społecznie narzuconymi zasadami, ale również jego wewnętrznym, osobistym pojmowaniem i odczuwaniem sumienia.

Odnosząc tak pojmowane sumienie do spraw podatkowych, warto zauważyć, że wewnętrzne rozterki na tym tle w równym stopniu powinny dotyczyć parlamentarzystów mających wpływ na kształt prawa podatkowego, pracowników służb administracji skarbowej stosujących to prawo, doradców podatkowych wspierających swoich klientów w sprawach podatkowych, jak i podatników, którzy ostatecznie we własnym sumieniu muszą podejmować decyzje co do tego, jak wywiązywać się ze swoich podatkowych powinności. Można nawet postawić tezę, że rozterki te być może powinny również dotyczyć sędziów dbających o legalizm w sprawach podatkowych.

Naszym zdaniem za ciekawy i obszerny wywód dotyczący sumienia w aspekcie wolności sumienia należy uznać uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2015 r. o sygnaturze K 12/14.

Sumienie jest bowiem rodzajem wewnętrznego głosu, który czuwa nad wyborem pomiędzy przekonaniami człowieka zgodnymi z jego poczuciem moralności i uczciwości, zakorzenionymi w wyznawanym systemie wartości, a doraźnymi

egoistycznie pojmowanymi korzyściami osobistymi.

Sumienie jest w ciągłej opozycji do egoizmu. Słusznie zauważył prof. Zygmunt Ziembiński, że „sumienia trzeba używać", a jego użycie wymaga utrzymania go w stanie do użytku.[1]

Myśląc o sumieniu, nasze doświadczenie podsuwa nam często takie określenia jak: klauzula sumienia, wolność sumienia, rachunek sumienia, głos sumienia, sprzeciw sumienia, ale również: mieć czyste sumienie, mieć wyrzuty sumienia, mieć coś na sumieniu, czy choćby człowiek bez sumienia.

Dla niektórych problemem sumienia jest konieczność realizowania celów lub podejmowania działań motywowanych zewnętrznie, wbrew własnym przekonaniom i wyznawanym poglądom. Sytuacja taka sprzyja frustracji, rodzi konflikt moralny i może prowadzić do odczuwania „nieczystego sumienia" albo „plamy na sumieniu".

Kwestie postaw moralnych wpisane są w funkcjonowanie systemu podatkowego, szczególnie jeśli chodzi o pobór i egzekwowanie podatków, jak i ich dobrowolne uiszczanie przez podatników. Istnieje naturalna sprzeczność interesów pomiędzy celami fiskalnymi państwa reprezentowanego przez cały aparat administracji skarbowej, a wąsko rozumianymi interesami podatników.

Każdy podatnik zwykle zabiega o najwyższy pułap majątku, a z drugiej strony dąży do jak najmniejszego, wręcz minimalnego obciążenia finansowego, co realizuje zwykle poprzez uchylanie się od opodatkowania, legalne unikanie opodatkowania lub stosując obejście prawa podatkowego. Przeciwstawiają się temu dążeniu służby administracji skarbowej, jak i sądy stojące na straży prawa.

Można by się posłużyć sformułowaną w latach 70. ubiegłego wieku dobrze znaną teorią oporu Michaela Allinghama i Agnara Sandmo. Zakłada ona, że działająca racjonalnie jednostka dąży do maksymalizacji bogactwa. Decyduje się na rozwiązanie, które przynosi jej większe zyski. Musi przy tym uwzględnić kilka czynników: wysokość dochodów, wysokość stawki podatkowej, wysokość kary oraz prawdopodobieństwo kontroli skarbowej. To Joseph Stiglitz, laureat Nagrody Nobla z ekonomii, powiedział, że tak naprawdę każdy z nas uchyliłby się od płacenia podatków, gdyby miał tylko wystarczającą wiedzę, jak to zrobić.[2]

Obserwując z pozycji doradcy podatkowego postawy i zachowania podatników, pracowników organów administracji skarbowej w sytuacjach sporu podatkowego i sposobu prezentowania swoich racji oraz wobec posługiwania się często przez obie strony sporów niezbyt uczciwymi argumentami, można dostrzec pewną dość powszechną skłonność do „uciszania sumienia".

W praktyce spotykamy cały wachlarz pozaprawnych argumentów będących w użyciu przez obie strony.

Podatnicy wobec stawianych im zarzutów, co do niewywiązywania się przez nich z obowiązków podatkowych, często mijając się z prawdą, odwołują się do niewiedzy lub do obowiązku i konieczności chronienia ważnych ekonomicznych interesów firmy i jej pracowników, dbania o podstawy egzystencji rodziny itp.

Natomiast zdarza się często, że pracownicy aparatu fiskalnego stosując różne pokrętne zabiegi proceduralne lub odwołując się do niekorzystnych dla podatników wykładni przepisów, uzasadniają swoje działania szczytnymi celami i potrzebami budżetu na realizację przez Państwo słusznych i koniecznych społecznie celów oraz zwalczanie patologii podatkowych.

To Joseph Stiglitz, laureat Nagrody Nobla z ekonomii, powiedział, że tak naprawdę każdy z nas uchyliłby się od płacenia podatków, gdyby miał tylko wystarczającą wiedzę, jak to zrobić.

W ich głębokim przekonaniu czują się usprawiedliwieni nawet wówczas, gdy działają na granicy prawa lub gdy granicę tę przekraczają.

Po tych spostrzeżeniach trafna wydaje się uwaga autora książki *Pochwała sumienia* Paula Valadiera (powołując się na Thomasa Hobbe), który zauważa, że „sumienie pozostaje nieokreślone. »Dobro« i »zło« są dla sumienia tylko nazwami, etykietami, pod które każdy wpisuje obronę własnych interesów".[3]

Stosunek Polaków do uiszczania podatków doskonale obrazują wyniki badania wykonanego w lutym 2016 r. przez firmę Pactor na ogólnopolskiej reprezentatywnej 1000-osobowej próbie Polaków w wieku powyżej 18. roku życia na temat moralności podatkowej i finansowej.

Wśród dziewięciu poruszonych w badaniu problemów, które miały za zadanie określić poziom tolerancji na nieetyczne zachowania finansowe, najwyższy odsetek twierdzących wskazań padł w odpowiedzi na pytanie: *Czy można usprawiedliwić, gdy ktoś płaci gotówką bez rachunku, by uniknąć płacenia VAT*? Na łączną odpowiedź: *zawsze, często* lub *czasem* padło aż 33 proc. odpowiedzi ankietowanych.

Natomiast w grupie respondentów prowadzących własny biznes akceptacja dla niepłacenia VAT-u wynosi aż 42 proc. badanych, a akceptacja ucieczki przed wierzycielem do wolnej od podatków szarej strefy jest wyższa niż wśród ogółu badanych i wynosi aż 49 proc.

Co prawda w ustawach podatkowych trudno doszukać się odniesień do pojęcia sumienia – tak naprawdę nie znaleźliśmy go nigdzie, w żadnej z tych ustaw, jednakże w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej[5] stanowiącej fundament funkcjonowania Państwa ustawodawca już w Preambule odwołuje się do sumienia, cyt.:

(...) pomni gorzkich doświadczeń z czasów, gdy podstawowe wolności i prawa człowieka były w naszej Ojczyźnie łamane, pragnąc na zawsze zagwarantować prawa obywatelskie, a działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność, w poczuciu odpowiedzialności przed Bogiem lub przed własnym sumieniem ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa.

O sumieniu wspomina się również w art. 53 ust.1 tej ustawy zasadniczej, cyt.:

Każdemu zapewnia się wolność sumienia i religii.

Na styku sumienia i podatków nie sposób pominąć również wątku religijnego, który przewija się nawet w wyrokach sądowych.

Na przykład w wyroku WSA w Poznaniu I SA/Po 378/11 Sąd pouczył dodatkowo podatniczkę, u której zakwestionowano odliczenie podatku VAT z faktury za usługi, których wykonanie podważał organ podatkowy, że:

(...) w wielu wielkich religiach świata uchylanie się od płacenia podatków wynikających z ustaw jest obarczane dodatkowo sankcjami moralnymi i traktowane jako grzech.[6]

Co trzeci Polak akceptuje zachowania, których celem jest ucieczka przed podatkami, wśród prowadzących biznes nawet co drugi. W społeczeństwie panuje większe przyzwolenie na oszukiwanie państwa niż ubezpieczyciela, banku czy wierzyciela.

Wyniki tego badania wskazują, iż co trzeci Polak akceptuje zachowania, których celem jest ucieczka przed podatkami, wśród prowadzących biznes nawet co drugi. W społeczeństwie panuje większe przyzwolenie na oszukiwanie państwa niż ubezpieczyciela, banku czy wierzyciela.[4]

Z kolei WSA w Gorzowie, rozpatrując sprawę darowizny na rzecz Kościoła, w uzasadnieniu wyroku I SA/Go 1698/05 zadał pytanie:

(...) jak w podobnych przypadkach zareagowałby Jezus?[7]

(...) Z tego samego też powodu płacicie podatki.

Bo ci, którzy się tym zajmują, z woli Boga pełnią swój urząd.

Oddajcie każdemu to, co mu się należy: komu podatek – podatek, komu cło – cło, komu uległość – uległość, komu cześć – cześć (w. 6–7).

Pismo Święte nie wskazuje, jakie mają być podatki dla państwa, ostrzega jednak przed ich nadmierną wysokością.[9]

Z religijnego punktu widzenia jest to wyraz uznania sprawiedliwości społecznej.

Jednak kto w swoim czystym sumieniu uzna, że podatki nie są nadmierne?

Powyższy pogląd zbiega się z postawą społecznego oporu wobec opresyjnego państwa.

W XIX w. Henry D. Thoreau odmówił „płacenia podatków z powodu sprzeciwu wobec polityki rządu amerykańskiego" dotyczącej niewolnictwa i amerykańskiej wojny z Meksykiem. Uważał, że „nie można pozwolić, aby rządy państw otępiały sumienia obywateli", a okazując posłuszeństwo prawu, ludzie nie powinni zapominać o swoim sumieniu.[10]

Wielu przedstawicieli hierarchii kościoła katolickiego[11] dostrzega i popiera obowiązek płacenia podatków rozumiany jako wyraz patriotycznej postawy obywatelskiej, stawiając rzetelne płacenie podatków na równi:

— z zainteresowaniem sprawami publicznymi i odpowiedzialnym uczestnictwem w demokratycznych procedurach;
— z sumiennym i uczciwym wypełnianiem obowiązków zawodowych;
— z pielęgnowaniem pamięci historycznej;
— z szacunkiem dla postaci i symboli narodowych;
— z dbałością o otaczającą nas przyrodę;
— z zaangażowaniem w samorządność i działania licznych organizacji;
— z podejmowaniem różnych inicjatyw społecznych.

Jednoznacznie dał temu wyraz również dominikanin Marcin Zięba[12], który na łamach Miesięcznika w Drodze odpowiadał na postawione mu pytania w następujący sposób:

Pojawia się tu wątek grzechu będącego skutkiem oszustwa podatkowego. Spytany przez nas znajomy ksiądz, czy często zdarza się, że wierni spowiadają się z tego grzechu, odpowiedział – nigdy mi się to nie zdarzyło!

Najbliższą wskazówkę natury religijnej daje nam Pismo Święte i zapisane tam słowa Jezusa, stanowiące odpowiedź na pytanie Faryzeuszy i zwolenników Heroda – czy wolno płacić podatek Cezarowi, czy nie? Słowa rozpoczynające pytanie – *czy wolno,* przenoszą odpowiedź na płaszczyznę sumienia, a nie tylko moralnie obojętnej czynności.[8]

Odpowiedź Jezusa *Oddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga.* jest tłumaczona jako religijne przyzwolenie, a nawet obowiązek płacenia podatków.

Należy jednak pamiętać, że chodziło wówczas o podatki na rzecz Cezara działającego w imieniu okupanta, jakim było Imperium Rzymskie.

Szerszy charakter ma uznanie podatków przez św. Pawła – List do Rzymian (Rz 13, 1–7):

Każdy niech będzie poddany władzom, sprawującym rządy nad innymi.

Kiedy można sobie pozwolić na niepłacenie podatków?

– Nigdy, bo nikt nie może być sędzią w swojej sprawie. Przez podatki budujemy dobro wspólne i urzeczywistniamy międzyludzką solidarność – to nasz obowiązek moralny i obywatelski.

Czy oszustwo podatkowe jest grzechem?

– Oczywiście! Jednoznacznie mówi o tym punkt 2409 Katechizmu.

Katolik ma moralny obowiązek dbania o dobro wspólne. Zwłaszcza że żyjąc w państwie demokratycznym, mamy realny wpływ na władzę, na prawo, na decyzje administracyjne.

Ale nie wolno łamać prawa i oszukiwać własnego państwa.

Pojawia się tu wątek grzechu będącego skutkiem oszustwa podatkowego. Spytany przez nas znajomy ksiądz, czy często zdarza się, że wierni spowiadają się z tego grzechu, odpowiedział – nigdy mi się to nie zdarzyło!

A więc wbrew nauce kościoła nikt nie ocenia swojego zachowania polegającego na:

— uchylaniu się od opodatkowania
— czy realizowaniu zasad nadmiernego fiskalizmu w kategorii grzechu.

Nikt się z tego nie spowiada – nie mieści się to bowiem w jego rachunku sumienia.

Czy to znaczy, że ludzie zbyt łatwo rozgrzeszają się sami w przekonaniu, że działają w warunkach wyższej konieczności, z uczciwych pobudek? A może tylko zagłuszają w ten sposób skrywane głęboko wyrzuty sumienia?

Wyrzuty sumienia to swoisty niepokój, który wynika z poczucia, że zrobiło się coś nie tak, jak się zrobić powinno, a jednocześnie konstruktywny drogowskaz, swoisty kompas moralny, który wskazuje nam, co zrobiliśmy źle i jak powinniśmy zrobić dobrze, ponieważ *Istnieje tylko jedno prawo, prawo naszego sumienia. Musimy czuć się uczciwi, pozostać sobą.*[13]

Ten tak słuszny postulat aby działać w zgodzie z własnym sumieniem, napotyka jednak wiele barier i pułapek.

Z jednej strony chodzi o ludzki egoizm, chciwość i pazerność, a z drugiej zazdrość, zawiść, a nawet nienawiść i agresję.

Czy podatki mogą wzbudzać tak skrajne emocje? Myślę, że tak!

Czy podatki mogą zagrozić sumieniu? Niestety TAK!

A co do czystości sumienia w kwestiach podatkowych, to sądzimy, że Jezus by nad nią zapłakał.

dr Kalina Kunowska,
doradca podatkowy

Krzysztof Kunowski,
doradca podatkowy

1_Wybitne Postacie Uniwersytetu – prof. Zygmunt Ziembiński, www.youtube.com/watch?v=bVuEKtu-taQ – tu wypowiedź S. Wronkowskiej-Jaśkiewicz.

2_Por.: M. Niesiobędzka *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*. Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR Warszawa 2013 rok.

3_Por.: P. S. Śmieja *Sumienie w świetle obowiązujących przepisów prawa*. Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G. Ius, 2020, vol. 67, nr 2, s. 201–219, bibliogr. 56 poz.

4_Raport: Moralność podatkowa i finansowa Polaków (ceo.com.pl).

5_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

6_R. Gwiazdowski: Felieton *I ty, Biskupie, przeciwko mnie?* Gospodarka z 27 sierpnia 2021 roku.

7_R. Gwiazdowski: Felieton *I ty, Biskupie, przeciwko mnie?* Gospodarka z 27 sierpnia 2021 roku.

8_Ks. L. Bielas, Słowo na niedzielę – Portal Społecznościowy – jaw.pl.

9_Por.: M. Wojciechowski: Biblia o podatkach 2013/05/27 https://e-civitas.pl/pl/biblia-archiwalne/biblia-o-podatkach.

10_Por.: P. S. Śmieja *Sumienie w świetle obowiązujących przepisów prawa*. Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G. Ius, 2020, vol. 67, nr 2, s. 212, bibliogr. 56 poz.

11_J. Gładysiak *Komplementarny patriotyzm według polskiego Episkopatu*, list pasterski z dnia 7 maja 2017 roku.

12_Rozmowa z Dominikaninem Marcinem Zięba – Problem kultury, a nie ekonomii, Miesięcznik „W drodze" 9/2017.

13_M. Mazzantini – *Powtórnie narodzony*, Wydawnictwo Sonia Draga 2013 rok.

Sprawiedliwość podatkowa

– fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?

Sprawiedliwość jako pojęcie filozoficzne jest jedną z podstawowych kategorii filozofii, zajmującą miejsce i skupiającą uwagę podobnie jak inne kategorie – dobro, piękno, odwaga etc.

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

I.

Problematyka sprawiedliwości podatkowej (inaczej – sprawiedliwości opodatkowania) jest złożona i z trudem poddaje się kwantyfikacji. To skłania – ze względu na przyjęte ograniczenia objętościowe dla artykułu – do potraktowania jej w formie eseju raczej niż w formie produktu badań *stricte* naukowych; zwłaszcza że te drugie, póki co, dostarczają moim zdaniem więcej pytań niż odpowiedzi.

Sprawiedliwość jest pojęciem filozoficznym, ale mającym mocne zakorzenienie w praktyce. Nad jego zakresem i treścią zastanawiają się od wieków filozofowie i myśliciele polityczni, ale sprawiedliwość jest też słowem często używanym w życiu codziennym. Zarówno jednak w dyskursie filozoficznym, jak i w codziennych rozmowach sprawiedliwość jest różnie rozumiana. Między innymi dlatego tak trudne jest budowanie powszechnie akceptowanych programów społecznych, których fundamentem byłaby sprawiedliwość.

Sprawiedliwość jako pojęcie filozoficzne jest jedną z podstawowych kategorii filozofii, zajmującą miejsce i skupiającą uwagę podobnie jak inne kategorie – dobro, piękno, odwaga etc. Ale sprawiedliwość jako ogólna kategoria filozofii jest zaskakująco rzadko definiowana – brakuje w opracowaniach naukowych jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, co to jest sprawiedliwość. Oksfordzki słownik filozoficzny wyróżnia rozmaite rodzaje sprawiedliwości, ale istoty zagadnienia nawet nie dotyka. Nie odpowiada na pytanie o istotę sprawiedliwości. A przecież słowniki, encyklopedie i leksykony są z zasady pełne rozmaitych definicji, określeń etc. ... Brak definicji sprawiedliwości jest pośrednim, ale jednocześnie dosyć mocnym dowodem na złożoność tego pojęcia.

II.

Problem sprawiedliwości zaprzątał uwagę filozofów już w czasach starożytnych. Arystoteles uważał, że prawo jest co do zasady sprawiedliwe, a więc sprawiedliwość jest fundamentem prawa. Tam, gdzie prawo, ze względu na swoją ogólność, może w konkretnym przypadku prowadzić do niesprawiedliwości, tam sędzia powinien być w stanie rezultat jego działania skorygować i rozstrzygać sprawę tak, aby to rozstrzygnięcie było sprawiedliwe. Sędzia potrafi rozróżniać dobro od zła i eliminować konsekwencje błędów, a nawet złej woli prawodawcy.

Arystoteles proponował więc program, który w kategoriach współczesnej terminologii można byłoby określić jako „Prawo plus" – jeśli prawo jest zasadniczo sprawiedliwe, ale w konkretnych sytuacjach niesie ze sobą skutki niesprawiedliwe, to usuwaniem tych skutków powinien zająć się sędzia.

W Starożytnym Rzymie sprawiedliwość wyrażano między innymi taką formułą słowną: *Justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*... (sprawiedliwość jest trwałą i ciągłą wolą prawa oddawania każdemu tego, co się komu należy). Ta definicja opisuje w istocie warunki, które, jeśli zostaną spełnione, to będzie można mówić, że relacje w określonym obszarze życia społecznego (rodzina, ród, plemię, państwo) mają cechę sprawiedliwości.

Współczesna filozofia próbuje nierzadko dokonywać oceny zmian istniejącego stanu rzeczy w kategoriach sprawiedliwe/niesprawiedliwe, przyjmując często hipotetyczne założenie, że stan wyjściowy jest w sposób naturalny sprawiedliwy. Zamiast odpowiedzi na pytanie, co to jest sprawiedliwość, pojawia się odpowiedź na pytanie, jakie zmiany stanu istniejącego można uznać za sprawiedliwe (Pareto, Rawls, Nozick).

Panuje tutaj powszechnie podzielane przekonanie co do tego, że poprawa sytuacji wszystkich (np. wszystkich podatników) jest sprawiedliwa; nie ma jednak pewności co do tego, że sprawiedliwa będzie poprawa sytuacji wszystkich, ale w różnym stopniu. Niektórzy uważają, że sprawiedliwe będzie poprawienie sytuacji niektórych – pod warunkiem, że sytuacja pozostałych, należących do tej samej populacji nie będzie przez to pogarszana. Inni jeszcze twierdzą, że sprawiedliwa będzie także poprawa sytuacji niektórych, przy jednoczesnym pogorszeniu sytuacji innych – pod warunkiem, że poniesiona niekorzyść zostanie tym drugim wyrównana.

Ta uproszczona z natury rzeczy prezentacja współczesnych poglądów na sprawiedliwość zdaje się uzasadniać twierdzenie, że współczesna filozofia nie daje jednoznacznych odpowiedzi co do tego, czym jest sprawiedliwość; pokazuje jednak, że współczesne koncepcje sprawiedliwości są mocno uwikłane ideologicznie.

III.

Postulat sprawiedliwości jest nośnym hasłem społecznym, a w konsekwencji i politycznym, bo:

- oczekujemy sprawiedliwości (aspekt emocjonalny);
- aprobujemy, pozytywnie postrzegamy sprawiedliwość (aspekt moralny);
- staramy się być sprawiedliwi (aspekt wolicjonalny);
- łatwo kategoryzować sytuacje społeczne jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe (niezależnie od trafności oceny), chociaż trudno precyzyjnie powiedzieć, na czym sprawiedliwość polega...

Rozważania o sprawiedliwości zakładają istnienie relacji społecznych – i tylko te relacje można oceniać jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe. Stąd potrzeba przyjęcia dwóch możliwości relacyjnego ujęcia sprawiedliwości.

Pierwsza kategoria relacji zachodzi między ludźmi, a determinowana jest porównaniem ich sytuacji społecznej, materialnej etc. Niesłusznie korzystną sytuację jednej osoby (grupy osób) w porównaniu z sytuacją innej osoby (grupy osób) – w sytuacji gdy nie dostrzegamy znaczących różnic między osobami należącymi do jednej albo do drugiej grupy – skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwą. Druga kategoria to relacje między obywatelem a państwem. Nadmierne obciążenie obowiązkami obywateli wobec państwa w stosunku do beneficjów, które od Państwa otrzymujemy, skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwe.

Fundamentalnym problemem poszukiwania sprawiedliwości bądź identyfikowania niesprawiedliwości jest znalezienie punktu odniesienia dla oceny sytuacji jako sprawiedliwej/niesprawiedliwej. Inaczej – kto ma w sposób miarodajny dokonywać stosownej oceny w tym zakresie? Czy to, co się komuś należy, określać powinien sam zainteresowany? Niech każdy powie, co mu się należy, a Państwo tak skalibruje system podatkowy (ewentualnie podatkowo-subwencyjny), że każdy otrzyma tyle, ile uznał, że mu się należy?

Utopijność takiego założenia wydaje się oczywista. Tym niemniej nie można ignorować faktu, że każdy ma prawo do dokonywania oceny w tym zakresie, a w związku z tym można mówić o dwóch sposobach rozumienia sprawiedliwości: subiektywnym i obiektywnym.

Sprawiedliwość w rozumieniu subiektywnym sprowadza się do tego, że jednostka ocenia albo swoją sytuację w relacji do sytuacji innej osoby, albo też sytuację dwóch różnych osób (sama zajmując neutralną w swoim mniemaniu pozycję obserwatora). Rozrzut ocen dokonywanych przez wiele osób będzie najczęściej znaczący. Jeśli oceny mają być z jakichś względów ujawniane, to pojawi się najprawdopodobniej problem różnicy między ocenami rzeczywistymi i ocenami deklarowanymi.

Sprawiedliwość w znaczeniu obiektywnym dostarcza również problemów – zarówno koncepcyjnych, jak i aplikacyjnych. Problem koncepcyjny o podstawowym znaczeniu to ustalenie punktu odniesienia oceny – kto i na jakiej podstawie ma ustalić, co jest sprawiedliwe? Opinia publiczna (jak

Sprawiedliwość w rozumieniu subiektywnym sprowadza się do tego, że jednostka ocenia albo swoją sytuację w relacji do sytuacji innej osoby, albo też sytuację dwóch różnych osób (sama zajmując neutralną w swoim mniemaniu pozycję obserwatora).

ustalić jej treść? w jakim zakresie może być manipulowana?) czy gremia polityczne? A jeśli tak, to jakimi metodami – głosowania, sondaże, referenda? Co zrobić w sytuacji, gdy pojawia się ostra polaryzacja stanowisk?

Takich dylematów jest znacznie więcej. Jeżeli w demokratycznym społeczeństwie sytuacja określonej grupy społecznej bądź pojedynczej osoby nie budzi zwerbalizowanych, powtarzalnych zastrzeżeń (nikt się serio, konsekwentnie nie buntuje przeciwko istniejącej w sferze opodatkowania sytuacji), to należy przyjąć, że jest ona słuszna, właściwa, *ergo* – zachowana czy też przestrzegana jest sprawiedliwość. Być może z tego punktu widzenia – antycypując rozważania na temat sprawiedliwości opodatkowania – nie jest pozbawione słuszności stwierdzenie jednego z polskich autorów, że w podatkach, zamiast szukać sprawiedliwości, należałoby raczej badać „stopień natężenia akceptacji lub odrzucenia obowiązujących reguł opodatkowania przez poszczególne grupy podatników"...

Na tle powyższych rozważań rysuje się teza, że łatwiej jest zidentyfikować stan niesprawiedliwości, niż zdefiniować sprawiedliwość jako taką...

Niedookreśloność samego konceptu sprawiedliwości nakazuje w obrocie prawnym, a w szczególności w obszarze tworzenia prawa szukać pojęć bardziej znaczeniowo zdeterminowanych, a jednocześnie mających bezpośredni związek z pojęciem sprawiedliwości, takich jak proporcjonalność, równość bądź niedyskryminacja.

IV.

Problem sprawiedliwości opodatkowania wydaje się być jeszcze bardziej skomplikowany niż problem uchwycenia pojęcia sprawiedliwości i jej zdefiniowania na poziomie ogólnym. W dużym uproszczeniu można powiedzieć, że nikt praktycznie nie kwestionuje potrzeby sprawiedliwego opodatkowania; trudno natomiast o powszechnie podzielane poglądy co do tego, jak miałoby ono wyglądać. Z prawnego punktu widzenia pojawia się problem zasadności formułowania zasady sprawiedliwości podatkowej i tego, w jakiej formule słownej należałoby tę zasadę ująć.

Klasycy myśli podatkowej, tacy jak Adam Smith, nie akcentowali sprawiedliwości jako zasady znaczącej dla systemu podatkowego. Ten ostatni stworzył katalog zasad podatkowych, ujmując w nim równość, pewność, dogodność i taniość. W tym katalogu nie ujęto więc zasady sprawiedliwości. Można jednak doszukiwać się czynnika sprawiedliwościowego w zasadzie równości. Tym niemniej – intuicyjnie – zasada równości (pomijając spory co do tego, na czym równość polega i jakie są kryteria jej oceny) zdaje się mieć mniej pierwiastka etycznego niż zasada sprawiedliwości.

Określenie i wprowadzenie w życie sprawiedliwości podatkowej jest trudne ze względu na brak jednej, wspólnej miary tejże sprawiedliwości. Są jednak dosyć liczni zwolennicy zasady sprawiedliwości podatkowej (w Polsce – Andrzej Gomułowicz). Piszą oni zazwyczaj o dwóch aspektach sprawiedliwości podatkowej – horyzontalnym i wertykalnym.

Sprawiedliwość horyzontalna miałaby polegać na równym pod względem podatkowym traktowaniu podmiotów znajdujących się w takiej samej lub znacząco podobnej sytuacji. Pojawia się tu *implicite* teza, że równe traktowanie podatkowe jest sprawiedliwe. To jednak wywołuje lawinę problemów i pytań – traktowanie równe, ale pod jakim względem? Czy tylko osiąganych dochodów? A co w sytuacji, w której dochód niektórych podatników nie odpowiada realiom gospodarczym wyrażającym się w odpowiednich nakładach i jest rezultatem czystego przypadku?

Sprawiedliwość wertykalna miałaby polegać na różnicowaniu sytuacji podmiotów znajdujących się w różnej sytuacji z określonego punktu widzenia (np. zdolności świadczenia podatkowego). Nie rozwijając tego wątku, można stwierdzić, że nieuzbrojonym okiem widoczne są trudności zarówno w ustaleniu tego, co w tym kontekście znaczy sytuacja podobna (i w jakim aspekcie – dochodów, majątku, nakładów pracy czy potrzeb?), a co znaczy sytuacja różna (i w jakim aspekcie – jak wyżej)?

Pojawia się jednocześnie pytanie dosyć fundamentalne – na ile przy ocenie sprawiedliwości opodatkowania trzeba uwzględniać sprawiedliwość w osiąganiu przez podatników korzyści z redystrybucji zgromadzonych publicznych zasobów finansowych, a jeśli tak, to czy przy tym „mierzeniu" sprawiedliwości brać pod uwagę tylko bezpośrednie transfery na rzecz obywateli (niekoniecznie będących podatnikami), czy też także wartość pośrednich usług państwa na rzecz podatników (np. utrzymywanie porządku chroniącego własność, budowa i utrzymanie infrastruktury drogowej ze środków publicznych etc.).

Jeżeli założyć, że państwo w oczywiście nadmierny sposób obciąża podatkowo ludzi bogatych, ale jednocześnie to samo państwo przeznacza w oczywiście nieproporcjonalnym zakresie zgromadzone środki na taką infrastrukturę techniczną czy społeczną, z której w znakomitej większości korzystają w tym wypadku ludzie bogaci – to czy w takiej sytuacji zasadne jest mówienie o braku sprawiedliwości, a zwłaszcza sprawiedliwości podatkowej?

Inaczej – czy można uznać sprawiedliwość podatkową za wartość autonomiczną, którą można rozważać – pomijając już wszelkie zastrzeżenia co do obiektywizmu ocen, mierzalności zjawiska etc. – abstrahując od kompletnego mechanizmu redystrybucji dochodów?

Nie są to problemy *stricte* prawnicze, a raczej zagadnienia ze sfery ekonomii, socjologii czy psychologii. Warto mieć tego świadomość, gdy formułuje się zasadę sprawiedliwości podatkowej. Na marginesie – inne dziedziny życia społecznego też domagają się „sprawiedliwości", ale nikt (poza sferą karania) nie mówi ani nie pisze np. o sprawiedliwości cywilnoprawnej, budowlanej, lotniczej, myśliwskiej (tu – nie ma np. pojęcia jelenia – ustrzelonego niesprawiedliwie) etc.

Sprawiedliwość podatkową wiąże się zazwyczaj z opodatkowaniem, którego zasady oparte są na uwzględnianiu zdolności do świadczenia podatkowego[1]. Jest to jednak stanowisko dyskusyjne.

Niezwykle interesująca jest kwestia dopuszczalności i zasadności sięgania do zasady (idei) sprawiedliwości w orzecznictwie podatkowym. Nie ma tu, jak się wydaje, jednolitości poglądów, a różnice wynikają być może z kultury prawnej. Przykładowo, w orzecznictwie sądów anglosaskich można niejednokrotnie spotkać pogląd, że aspekt sprawiedliwościowy nie powinien przesądzać rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. W Polsce natomiast sytuacja wygląda odmiennie. Nie analizując w tym miejscu praktyki orzeczniczej, można stwierdzić, że konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego realizującego zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) pozwala – a kto wie, czy nawet nie nakazuje – korygować rezultaty wykładni osiągnięte przy zastosowaniu standardowych jej metod wnioskami płynącymi z analizy tych rezultatów pod kątem sprawiedliwości rozstrzygnięcia, a w konsekwencji eliminować hipotezy interpretacyjne nacechowane w konkretnym przypadku niesprawiedliwością.

Uzasadnienia dla takiego postępowania w procesie stosowania prawa podatkowego można doszukać się w art. 8 ust. 1 Konstytucji RP, w myśl którego przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Współcześnie wyrażony wyżej pogląd nie jest jeszcze w orzecznictwie podatkowym ugruntowany. Sądy są bardziej skłonne dostrzegać naruszenie zasady proporcjonalności czy też równości w prawie podatkowym niż sprzeczność rezultatów wykładni przepisów prawa podatkowego z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości.

Sprawiedliwość w znaczeniu obiektywnym dostarcza również problemów – zarówno koncepcyjnych, jak i aplikacyjnych. Problem koncepcyjny o podstawowym znaczeniu to ustalenie punktu odniesienia oceny – kto i na jakiej podstawie ma ustalić, co jest sprawiedliwe?

V.

Warto jeszcze zwrócić uwagę na opinię *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) odnoszącą się do idei sprawiedliwości podatkowej w kontekście płaszczyzn realizacji tejże sprawiedliwości. Opinia ta – co warte podkreślenia – nie zakłada dychotomii oceny sprawiedliwe/niesprawiedliwe, a to ze względu na nieistnienie ostrych kryteriów oceny. Zamiast tego w opinii zawarto wskazania kierunkowe – rekomendację działań, które

pomagają w utrzymaniu sprawiedliwości systemu bądź jej pogłębianiu.

AICPA zaleca więc rozważenie następujących siedmiu okoliczności towarzyszących wymierzaniu podatków i procesowi ich zapłaty:

1. Ekwiwalencja świadczeń podatkowych i korzyści czerpanych w dłuższym okresie przez podatników.
2. Partnerskie traktowanie podatników jako populacji oraz jako indywiduów w procesach tworzenia i stosowania prawa.
3. Podobne obciążenie podatkowe osób znajdujących się w podobnej sytuacji (aspekt horyzontalny sprawiedliwości opodatkowania).
4. Obciążenie podatkowe dostosowane do zdolności płatniczej podatników (aspekt wertykalny sprawiedliwości podatkowej).
5. Elastyczne reagowanie systemu prawa na okresowe zmiany w czasie sytuacji ekonomicznej podatnika.
6. Podobne traktowanie poszczególnych grup podatników.
7. Zapewnienie skutecznego egzekwowania należności podatkowych.

Zwrócono tam jeszcze uwagę na to, że ocena sprawiedliwości nie może odnosić się do każdego z podatków z osobna, ani nawet do wszystkich łącznie, ale uwzględniać musi całość transferów pieniężnych i niepieniężnych pomiędzy Państwem a obywatelem (echa koncepcji Murphy'ego i Nagela), a ponadto na to, że ostateczna ocena sprawiedliwości/niesprawiedliwości systemu jest kwestią wysoce subiektywną.

Reasumując, sprawiedliwość jest ważną, pożądaną cechą systemu podatkowego. Wątpliwości budzi jednak – z prawniczego punktu widzenia – uznanie jej za zasadę prawa podatkowego. Jeśli już, to byłaby to raczej zasada (postulat) systemu podatkowego, a nie prawa podatkowego.

Sprawiedliwe ma być opodatkowanie, a nie przepisy prawa. Przepis prawa nie jest ani sprawiedliwy, ani niesprawiedliwy – może on jedynie, funkcjonując, wywoływać sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe skutki.

Odpowiadając na pytanie postawione w tytule tego opracowania, można powiedzieć, że sprawiedliwość jest jedną z fundamentalnych idei opodatkowania, ale próby jej precyzyjnego, definicyjnego ujęcia mają – jak dotąd – taką samą szansę powodzenia, jak próby dotarcia do horyzontu...

VI.

Konkluzje tych krótkich i z natury syntetycznych rozważań mogą być takie:

Po pierwsze, sprawiedliwość jest pojęciem powszechnie znanym i akceptowanym, ale trudno wymiernym, gdyż ocena obarczona bywa sporą dozą subiektywizmu.

Po drugie, idea sprawiedliwości podatkowej pełni różne funkcje – od perswazyjnej (teza polityczna: nasz system podatkowy jest sprawiedliwy) po korekcyjną (nie wolno tolerować niesprawiedliwości systemowych).

Po trzecie, należy rozróżnić sprawiedliwość systemu opodatkowania od sprawiedliwości rozstrzygnięć administracyjnych oraz sądowych w sprawach podatkowych.

Po czwarte, sprawiedliwości całego systemu podatkowego można poszukiwać w istnieniu homeostazy społecznej – niekwestionowanie zasad opodatkowania przez znaczące grupy podatników stwarza domniemanie sprawiedliwości obowiązujących zasad opodatkowania.

Po piąte, dyskusyjne jest uznawanie sprawiedliwości podatkowej jako wartości samoistnej, autonomicznej, dającej się wypreparować z całości relacji ekonomicznych między państwem a obywatelem.

Po szóste, chociaż idea sprawiedliwości jest mglista, to w wielu wypadkach da się stwierdzić i ocenić niesprawiedliwość rozwiązań systemowych. Łatwo wskazać „kamienie milowe" utrzymania sprawiedliwości – równe traktowanie, niedyskryminacja, uwzględnianie indywidualnej sytuacji podmiotów zobowiązanych, proporcjonalność etc.

Po siódme, poszukiwanie wzorca sprawiedliwości podatkowej powinno być uzupełniane, a może wręcz zastępowane piętnowaniem i zwalczaniem dostępnymi środkami prawnymi sytuacji zidentyfikowanych przypadków niesprawiedliwości w opodatkowaniu.

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

1_Sytuacja, w której obciążenie podatkowe przekracza akceptowany przez podatników poziom (naruszenie zasady zdolności do świadczenia podatkowego), może prowadzić do nieoczekiwanych rezultatów. Zob. Latopis Nestora. Stary tekst Mnicha Ławrentego z XIV w. Oddział Pierwszy. Przepolszczył J. Kotkowski, Kijów 1860, s. 103: „Roku 6458. Tego roku odezwała się drużyna do Igora: „(...) chodź z nami książę po daninę, skorzystasz ty i my (z tobą)" Igor usłuchał i poszedł po daninę do Drewlanów, (...) zebrawszy (zaś) daninę wracał do swego grodu. Gdy zaś powracał do domu, namyślał się (jeszcze) (...) i rzekł do drużyny: „idźcie z daniną do domu, ja jeszcze pobroję." Odprawił (tedy) drużynę do domów, a sam z mniejszą ilością (wojska) powrócił, chcąc się więcej wzbogacić. Drewlanie usłyszawszy, że (Igor) znowu powraca, (...) posłali do niego mówiąc: „Czegoż znowu idziesz? wszak wszystką wybrałeś daninę". Ale Igor ich nie usłuchał, a Drewlanie wyszedłszy z grodu Iskorostenia, zabili go i jego drużynę (wymordowali), nie liczna bowiem była."

Sprawiedliwość

jako wartość oczekiwana w podatkach

Poniższy tekst jest przeniesieniem na papier mojego krótkiego wykładu, który wygłosiłam w dniu 21 października 2022 r. na konferencji naukowej w Szczecinie zatytułowanej „Czy podatki mogą być sprawiedliwe?".

DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA[1]

Z góry jednak zastrzegam, że nie sposób powtórzyć wszystkich słów wypowiedzianych wówczas, albowiem zarówno czas, jak i miejsce oraz wyśmienite audytorium skłaniały dodatkowo do pewnych refleksji. Nie oznacza to jednak, że nie spróbuję odtworzyć ich w swej pamięci, choć uprzedzam, że końcowy efekt może nie być identyczny.

Diogenes mawiał[2], że trzy rzeczy są ogromnie trudne: dotrzymać tajemnicy, pogodzić się z niesprawiedliwością i spędzić dobrze wolny czas. O ile pozostawię Państwu refleksję nad tym, co zrobić, aby nie złamać raz danego słowa, czy w jaki sposób powinni Państwo spędzić tak cenny – w dzisiejszych czasach – wolny czas, to pozwólcie Państwo jednak, że zatrzymam się na chwilę nad kwestią, która w zawodzie sędziego jest kluczowa – a przynajmniej jest kluczowa dla mnie – a mianowicie sprawiedliwością. Poszukując rozwiązania nurtujących mnie problemów czy znaczeń w prawie, zawsze w pierwszej kolejności swoje poszukiwania kieruję do starożytnych poetów czy myślicieli. I tym razem mnie nie zawiedli. Moją uwagę zwróciły słowa Homera, które zawarł w Odysei[3]. Wskazał on bowiem, że każdy sprawiedliwy ustrój na świecie opiera się na zasadzie, że człowiek daje człowiekowi to, co mu się należy. Z drugiej strony, wszystko co jest niesprawiedliwe, zakłada, iż wzbrania się człowiekowi lub zabiera mu się to, co do niego należy i że dzieje się to zazwyczaj nie wskutek niepowodzenia, nieurodzaju, ognia lub trzęsienia ziemi, ale przez działanie innego człowieka.

Moją uwagę zwróciły słowa Homera, które zawarł w Odysei. Wskazał on bowiem, że każdy sprawiedliwy ustrój na świecie opiera się na zasadzie, że człowiek daje człowiekowi to, co mu się należy.

Pragnę zwrócić uwagę, że dla starożytnych, jak i średniowiecznych myślicieli, takich jak: Arystoteles[4], Platon[5], Cyceron[6], Św. Ambroży[7], Św. Augustyn[8], Św. Tomasz[9], nie było wątpliwości, że sprawiedliwość jest cnotą, która pozwala człowiekowi oddać każdemu, co mu się należy. To właśnie sprawiedliwość została uznana za zasadniczą doskonałość człowieka, za jego najznamienitszą dzielność – cnotę. Była uznawana, obok mądrości, męstwa i umiarkowania, za jedną z czterech cnót kardynalnych, i jednocześnie najważniejszą z nich. To właśnie ze względu na sprawiedliwość jako cechę samego człowieka rozwijana była koncepcja sprawiedliwości działania i sprawiedliwości prawa i państwa[10]. Zatem stało się oczywiste, że zapewnienie (zagwarantowanie) każdemu tego, co do niego należy, jest potrzebą i koniecznością życia społecznego. Sprawiedliwość jest podstawą ładu społecznego[11]. Prawo ma realizować sprawiedliwość, albowiem prawo niesprawiedliwe nie jest prawem[12]. A to, co rzeczywiście sprawiedliwe, wiąże się z tym, co dobre, dobre moralnie[13], dobro moralne zaś łączy się z dobrem wspólnym (buduje dobro wspólne). A zatem sprawiedliwość łączy się z dobrem wspólnym[14]. Pytanie zaś, co rozumiemy pod pojęciem „oddać każdemu co mu się należy"? Otóż tak naprawdę chodzi tu o uprawnienia człowieka wypływające z jego przyrodzonej godności. Formułę tę wiążemy z naturalnym uprawnieniem, prawem podmiotowym, prawem do czegoś, a zatem oddać „coś, do czego ma się prawo". Sprawiedliwość zaś jest respektowaniem należnych człowiekowi uprawnień zapewnionych, zagwarantowanych i realizowanych przez prawo stanowione[15].

Nie mam wątpliwości, że sprawiedliwość – obok prawdy, dobra i godności człowieka – stanowi aksjologiczną podstawę stosowania prawa podatkowego przez sądy administracyjne.

Czy powyższa cnota ma znaczenie w naszej rzeczywistości prawnej? Jak najbardziej. Otóż twórcy Konstytucji[16] uznali, że wartość, jaką jest sprawiedliwość, ma kluczowe znaczenie dla naszego ustroju prawnego, będąc uniwersalną wartością konstytucyjną. W preambule do Konstytucji czytamy: „(...) my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej, zarówno wierzący w Boga będącego źródłem prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna, jak i nie podzielający tej wiary, a te uniwersalne wartości wywodzący z innych źródeł (...), ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu społecznym oraz na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot (...)". Jak z powyższego wynika, ustawodawca aż dwukrotnie wymienił sprawiedliwość i to „bez przymiotnika" w treści preambuły Konstytucji. Z kolei sprawiedliwość społeczną odnajdujemy w art. 2 Konstytucji, w myśl którego Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W wyroku z dnia 6.07.1999 r. P 2/99[17] Trybunał Konstytucyjny zauważył, że „(...) sprawiedliwość społeczna jest pojęciem dynamicznym, związanym z wartościami i zasadami demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), a ponadto pozostaje w związku z ogólnym kierunkiem aksjologicznym przyjętym w samej konstytucji, w tym z zasadą ochrony przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP[18]) (...). Niezbywalna godność człowieka wymaga bowiem, aby każda osoba była traktowana przez prawo sprawiedliwie, tj. według jednakowej miary i bezstronnie. Dotyczy to godności tych osób, które popełniły czyn zabroniony i mają prawo do sprawiedliwego osądu, jak i tych, które wprawdzie czynu karalnego nie popełniły, ale odbierają reakcję prawa na to jako sprawiedliwą, tzn. taką, jaka odnosiłaby się w podobnej sytuacji do nich samych. (...)". Jak zauważył M. Piechowiak[19], możemy wyróżnić dwa zasadnicze aspekty sprawiedliwości: aspekt materialny i aspekt formalny. Ten pierwszy oparty jest na celu prawa, jakim jest dobro wspólne rozumiane na gruncie Konstytucji jako warunki życia społecznego służące rozwojowi członków wspólnoty politycznej. Zasada dobra wspólnego została sformułowana w art. 1 Konstytucji nakazującym władzom publicznym realizację dobra wspólnego. Zaś aspekt formalny sprawiedliwości wyraża się w takich zasadach działania, w myśl których m.in.: osoby należące do tej samej kategorii istotnej powinny być traktowane jednakowo; wszelkie różnice w traktowaniu powinny być proporcjonalne do różnic cech uznanych za istotne (zasada proporcjonalności); im adresat jest w gorszej sytuacji, tym więcej powinien otrzymać, tym lepiej być traktowanym.

Zważywszy, że sprawiedliwość jest uniwersalną wartością konstytucyjną, to niewątpliwie podstawa aksjologiczna sądowego stosowania prawa jest na płaszczyźnie konstytucyjnej przesądzona. Sądy, w tym sądy administracyjne, zatem powinny być ukierunkowane na sprawiedliwość. Tym bardziej, że jasno wynika to z treści art. 175 ust. 1 Konstytucji, że wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Powyższe zaś wiąże się z prawem do sprawiedliwego sądu przewidzianym w art. 45 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd[20]. Chciałabym jednak zwrócić uwagę za Z. Ziembińskim[21] na pewną tendencję myślenia o sprawiedliwości w praktyce stosowania prawa. Zauważył on bowiem, że urzędowy wymiar sprawiedliwości dokonuje się według tego, co się każdemu należy według prawa, a wobec tego treść prawa decyduje o tym, jaka decyzja jest sprawiedliwa, a jaka decyzja sprawiedliwa nie jest. Przyjmuje

się więc, że sprawiedliwe jest to, co jest zgodne z prawem – tzw. sprawiedliwość legalistyczna. Tymczasem tak rozumiana sprawiedliwość może prowadzić do unicestwienia idei sprawiedliwości[22]. Jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny[23], chodzi tu także o to, by sprawiedliwość, która występuje w sposobie znoszenia bezprawia, była wolna od subiektywnych interesów i subiektywnej postaci oraz przypadkowej siły, a tym samym by była sprawiedliwością nie mszczącą się, lecz karzącą. W tym ujęciu sprawiedliwość jest silniejsza nawet od prawa (...). Nie można uznawać, że sprawiedliwość należy utożsamiać z legalnością, albowiem cytując Ulpiana[24], ten, kto zamierza poświęcić się działalności prawniczej, powinien najpierw wiedzieć, skąd wywodzi się nazwa prawo (ius). Wywodzi się zaś od sprawiedliwości (iustitia). Skoro zatem art. 2 Konstytucji nakłada na organy władzy publicznej (w tym sądy) obowiązek (nakaz) urzeczywistniania zasady sprawiedliwości społecznej, ten nakaz należy rozumieć jako związany z uniwersalną wartością – sprawiedliwością wyrażoną w preambule do Konstytucji RP. Nie jest to zatem sprawiedliwość legalistyczna[25], lecz taka, która uwzględnia w stosowaniu prawa godność człowieka, jak i dobro wspólne.

Nie mam wątpliwości, że sprawiedliwość – obok prawdy, dobra i godności człowieka – stanowi aksjologiczną podstawę stosowania prawa podatkowego przez sądy administracyjne. W pełni zgadzam się z poglądem W. Dziedziaka[26], że jeśli wymiar sprawiedliwości nie uwzględni wskazanych wartości, to po prostu mówi człowiekowi „nie"! Tym samym całego tego systemu nie obchodzi ani człowiek, ani dobro wspólne. Taki sposób spojrzenia na sprawiedliwość przeczy temu, że wszelkie prawo ustanawiane jest ze względu na człowieka[27] i pomija sytuacje, w których ścisłe trzymanie się litery prawa prowadzi do wydawania krzywdzących wyroków[28]. Sprawiedliwy sędzia to taki, który dba o to, aby złe, niegodziwe, niesłuszne treściowo prawo nie dotykało ludzi i nie decydowało o ich sytuacji prawnej. Tylko sprawiedliwy wyrok jest przepojony nadzieją i daje nadzieję na nowy sposób spojrzenia na powstały konflikt oraz daje szansę na nowy początek, uwypuklając prawdę. Sprawiedliwy wyrok tworzy też nadzieję na dobre społeczeństwo i dobre państwo, w którym podatki pełnią niewątpliwie kluczową rolę.

DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA,
DR PRAWA UNIWERSYTETU PARIS I PANTHÉON-SORBONNE W PARYŻU,
SĘDZIA WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

1_SWSA we Wrocławiu, obecnie pełni obowiązki Wiceprezesa WSA we Wrocławiu.

2_Diogenes, Laertius, Żywoty i opinie I, 69.

3_Homer, Odyseja 14, 84.

4_Arystoteles, Retoryka 1,9.

5_Platon, Państwo, Księga i, 332 C.

6_Cyceron, De finibus 5,23.

7_Św. Ambroży De officiis 1,24.

8_Św. Augustyn Miasto Boga, 19,21; Corpus Juris Civillis, Instit, I, 1.

9_Św. Tomasz Summa Theologica II, II, 58, 1.

10_M. Piechowiak, od Platona po naukę o prawach człowieka, [w:] J. Białocerkiewicz, M. Balcerzak, A. Czeczko-Durlak (red.), Księga jubileuszowa profesora Tadeusza Jasudowicza, Toruń 2004, s. 339–352.

11_W. Dziedziak, O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego), Lublin 2015, s. 68.

12_ Lex iniusta non est lex.

13_J. Karp, Sprawiedliwość społeczna. Szkice ze współczesnej teorii konstytucjonalizmu i praktyki polskiego prawa ustrojowego, Kraków 2004, s. 137.

14_W. Dziedziak, O prawie słusznym..., s. 68.

15_W. Dziedziak, O prawie słusznym..., s. 68 i 69.

16_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Dz. U. z 1997, Nr 78, poz. 483.

17_OTK 1999/5/103.

18_Art. 30 Konstytucji – Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych.

19_M. Piechowiak, Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. Aksjologiczne podstawy prawa, Warszawa 2020, s. 66 i 67.

20_Prawo do sądu znajduje swoje odzwierciedlenie również w treści art. 10 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka; art. 14 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych; art. 6 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności i art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

21_Z. Ziembiński, O pojmowaniu sprawiedliwości, Lublin 1992, s. 126.

22_W. Dziedziak, O prawie słusznym..., s. 220.

23_Por. przypis 17.

24_D. Ulpianus, D.1,1,1 pr.

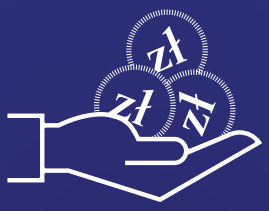
25_W. Dziedziak, O prawie słusznym..., s. 224.

26_W. Dziedziak, O prawie słusznym ...,s. 225.

27_Hominum causa omne ius constitutum sit.

28_Summum ius summa iniuria.

Czy nadpłacony podatek konsumpcyjny trzeba podatnikowi zwrócić?



O ile na postawione w tytule artykułu pytanie, czy nadpłacony podatek trzeba podatnikowi zwrócić, twierdząca odpowiedź wydawać mogłaby się wręcz oczywista, o tyle w praktyce – w szczególności na tle podatków konsumpcyjnych takich jak akcyza – niejednokrotnie zdarza się, że nadpłacony podatek jednak zwracany nie jest, a co najmniej zwrot staje się przedmiotem sporu sądowego. Niniejszy artykuł odnosi się do kluczowych orzeczeń dotyczących wspomnianego problemu – zarówno sądów polskich, jak i Trybunału Sprawiedliwości.

DR HAB. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI

Zgodnie z art. 72 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (o.p.)[1] za nadpłatę podatku uważa się m.in. kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Ustawodawca w żaden odrębny sposób nie traktuje nadpłaty podatku konsumpcyjnego. Z art. 74 o.p. jasno wynika, że nadpłata może powstać między innymi wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (TK) lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W Ordynacji podatkowej przewidziano prawo podatnika do uzyskania zwrotu nadpłaty. Doznaje ono pewnych ograniczeń (np. art. 76 § 1 *in principio* o.p. przewidujący zaliczenie z urzędu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami czy art. 79 § 2 o.p. wyłączający prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Nie są one jednak związane z konsumpcyjnym charakterem nadpłaconego podatku.

Zaprezentowana regulacja jawi się jako w pełni jasna. Nadpłata podatku konsumpcyjnego podlega zatem zwrotowi. Ta prosta konstatacja osadzona w treści krótkiego i zrozumiałego przepisu nie zawsze znajduje jednak pełne wsparcie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego czy polskich sądów administracyjnych.

W wyroku z dnia 6 marca 2002 r.[2] TK zajmował się zgodnością § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego[3] z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[4] Minister Finansów rozszerzył w nim zakres opodatkowania akcyzą, co Trybunał uznał za niezgodne z art. 217 Konstytucji, który wymaga, aby zarówno podmiot jak i przedmiot podatku był regulowany na poziomie ustawowym. W dalszej części sentencji wyroku TK stwierdził jednak, że niezgodność § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z Konstytucją nie stwarza podstawy zwrotu podatku akcyzowego uiszczonego na podstawie tego przepisu.

W uzasadnieniu przywołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że akcyza jest podatkiem o charakterze przerzucalnym – w sensie ekonomicznym uiszcza go konsument, nie zaś podatnik formalny. W ocenie TK przyjęta w Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia – zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (k.c.)[5]. Osobie, kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, przysługuje odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Jego celem jest jednak przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób – w ocenie TK – zanegować faktu, że prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Jak dalej wywodził Trybunał, nie budzi wątpliwości, że zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu. Zwrot akcyzy na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła, prowadziłby zatem – zdaniem TK – do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie nie zostało nawet zaakceptowane przez wszystkich sędziów współtworzących skład orzekający (zdanie odrębne przedstawiła sędzia T. Dębowska-Romanowska).

W późniejszych latach dostrzegalne było łagodzenie powyższego stanowiska przez TK, jednak bez jego w pełni wyraźnego odrzucenia (wyroki TK w sprawach SK 35/02 oraz P 80/08). Z kolei w postanowieniu z dnia 29 listopada 2010 r. (P 45/09) Trybunał stwierdził, że są różne modele pojmowania nadpłaty, w niektórych państwach nadpłata wiąże się z ekonomicznym zubożeniem podatnika, a w niektórych nie wiąże. TK doszedł do konkluzji, że polski prawodawca po prostu wybrał drugi model, co stanowi jego decyzją polityczną – ta zaś nie może podlegać ocenie Trybunału Konstytucyjnego.

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zwrotu nadpłaty podatków konsumpcyjnych również było przez wiele lat zróżnicowane. W okresie po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku w sprawie P 7/00 dostrzegalne było oddziaływanie tego orzeczenia na judykaturę. Orzecznictwo nie było jednak jednolite, co zapewne spowodowało skierowanie spraw do poszerzonych składów orzekających.

Naczelny Sąd Administracyjny – w uchwale składu siedmiu sędziów Izby Finansowej z dnia 13 lipca 2009 r. (I FPS 4/09) – zważył, że art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru. W uzasadnieniu tej uchwały NSA wskazał, iż wykładnia językowa nie pozostawia zaś żadnych wątpliwości, że jedyną zasadniczą przesłanką zwrotu nadpłaty jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna. W szczególności polski ustawodawca nie wprowadził do Ordynacji podatkowej przesłanki „zubożenia" podatnika, jako warunku roszczenia o zwrot nadpłaty. Przesłanki tej nie można także dopatrzeć się w innych przepisach prawa podatkowego. Trzeba jednak przypomnieć, że do uchwały tej zgłoszono zdanie odrębne.

Pomimo wspomnianego zdania odrębnego, mogło się jednak wydawać, że zaczęto po prostu językowo pojmować art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Kolejny zwrot akcji przyniosła tu uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r. (I GPS 1/11), zgodnie z którą w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Już na tym etapie warto zasygnalizować, że – w ocenie autora niniejszego artykułu – uchwały Izby Gospodarczej NSA nie sposób zaakceptować.

W uzasadnieniu tej uchwały NSA wskazał, iż wykładnia językowa nie pozostawia zaś żadnych wątpliwości, że jedyną zasadniczą przesłanką zwrotu nadpłaty jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna.

Za punkt wyjścia w analizie Izba Gospodarcza NSA przyjęła tezę, że w przepisach Ordynacji podatkowej brak realnej definicji nadpłaty. W art. 72 § 1 pkt 1 o.p. uwzględniono jedynie jeden aspekt relacji pomiędzy podmiotami stosunku prawnopodatkowego prowadzącej do powstania nadpłaty – zapłatę podatku nadpłaconego lub nienależnego. Przesunięcie kwoty nadpłaty do majątku publicznego powstające wskutek powstania nadpłaty następuje „kosztem" tego, z czyjego majątku zapłacono nienależny podatek. Zawarta w Ordynacji podatkowej regulacja dotycząca nadpłaty służy zapewnieniu możliwości uzyskania zwrotu, czyli przywróceniu stanu sprzed powstania nadpłaty, a więc zniesieniu jej skutków ekonomicznych. Ustawodawca nie określa odrębnie przesłanek zwrotu nadpłaty, warunkując ten zwrot wyłącznie stwierdzeniem istnienia nadpłaty. W świetle tak ukształtowanego mechanizmu zwrotu nadpłaty uzasadnione wydaje się pytanie, czy za nadpłatę można uznać każdą różnicę pomiędzy tym, co zobowiązany faktycznie zapłacił, a tym co powinien był zapłacić, nie biorąc pod uwagę towarzyszących jej relacji ekonomicznych.

W ocenie Izby Gospodarczej brak definicji legalnej pojęcia „nadpłaty" upoważnia sądy do doprecyzowania treści tego pojęcia. Dalej zaś Izba Gospodarcza NSA wywodziła, że na gruncie Konstytucji brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyznania osobie, która dokonała zapłaty nienależnego podatku, środka prawnego mającego na celu uzyskanie od państwa świadczenia, które nie służyłoby pokryciu uszczerbku w jej dobrach spowodowanego zapłatą takiego podatku. Innymi słowy, konsekwencją wadliwego uiszczenia podatku nie może być doprowadzenie do wzbogacenia po stronie takiej osoby. Celem wskazanych wyżej roszczeń publicznoprawnych jednostki jest bowiem wyłącznie ochrona dóbr prawnych jednostki, przede wszystkim jej praw majątkowych, przed uszczupleniem na skutek bezprawnej ingerencji podatkowej władzy publicznej. Wykorzystywanie tych roszczeń w innych celach – np. jako środka umożliwiającego wzbogace-

nie się – powinno być ocenione jako nadużycie prawa, niekorzystające z ochrony konstytucyjnej. Środki finansowe tworzące budżet państwa podlegają zaś – w ocenie Izby Gospodarczej NSA – szczególnej ochronie. Norma prawna wyprowadzona z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przy użyciu wyłącznie wykładni językowej jest niezgodna, jak kontynuowała Izba Gospodarcza w uzasadnieniu uchwały, z regulacjami konstytucyjnymi (art. 1, art. 64 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP). Do uchwały tej zgłoszono liczne zdania odrębne. Od czasu jej wydania w 2011 r. nie zapadły kolejne uchwały sądów administracyjnych dotyczące nadpłaty podatku konsumpcyjnego. Niejednokrotnie jednak sądy administracyjne zajmowały się granicami związania uchwałą Izby Gospodarczej.

Powyższe skłania do ustalenia, jakie stanowisko co do zwrotu podatku konsumpcyjnego pobranego z naruszeniem prawa Unii Europejskiej (UE) zajmuje Trybunał Sprawiedliwości.

W prawie unijnym brak regulacji dotyczących zwrotu nadpłaty podatku. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wypracowano dwie zasady dotyczące zwrotu kwot pobranych przez państwa członkowskie wbrew prawu UE:

— zasadę równoważności (zasada traktowania równego z krajowym) oraz
— zasadę efektywności.

Zasada równoważności została sformułowana przez Trybunał w wyroku z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 45/76 *Comet BV przeciwko Produktschap voor Siergewassen*[6]. W świetle tej zasady, w braku stosownych przepisów wspólnotowych (obecnie: unijnych), do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wskazanie właściwych sądów oraz ustanowienie reguł procesowych zmierzających do zapewnienia ochrony uprawnień, które podmioty prawa nabywają w wyniku bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, przy czym reguły te nie mogą być mniej korzystne niż te, które dotyczą podobnych działań w sprawach krajowych (pkt 13 powołanego wyroku). Kwota pobrana wbrew prawu wspólnotowemu musi zatem zostać zwrócona na takich zasadach, na jakich zwraca się nadpłatę podatku uiszczonego – w świetle prawa krajowego – nienależnie albo w wysokości wyższej niż należna, bądź na zasadach korzystniejszych od wspomnianych[7].

Zasada efektywności przesądza zaś o tym, że nie można ograniczyć się do zastosowania zasady równoważności wówczas, gdy oparcie się na regulacjach krajowych uczyniłoby skorzystanie z uprawnień, których sądy krajowe muszą chronić, niemożliwym w praktyce (pkt 16 powołanego wyroku).

Trybunał Sprawiedliwości pozwala na uwzględnienie zjawiska przerzucalności ekonomicznego ciężaru podatku. Dopuszcza stosowanie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia na gruncie prawa publicznego wówczas, gdy rozważa się dokonanie zwrotu kwoty uiszczonej czy też pobranej z naruszeniem prawa wspólnotowego. Dopuszczalność uwzględnienia wskazanego zjawiska jest jednak obwarowana szeregiem warunków.

Państwo członkowskie musi bowiem zrekompensować szkody poniesione przez osobę formalnie zobowiązaną do zapłaty daniny, która okazała się być pobieraną wbrew prawu wspólnotowemu. Na potrzeby określenia kwoty rekompensaty trzeba przede wszystkim ustalić, w jakim stopniu pobieranie przerzucanej daniny publicznej wpłynęło na wzrost ceny, a w konsekwencji na obniżenie poziomu sprzedaży towaru (wyrok TS z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 *Hans Just I/S przeciwko Ministeriet for Skatter og Afgifter*[8]).

W wyroku z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko SpA San Giorgio*[9] TS zważył, że odmowa zwrotu z uwagi na przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku jest dopuszczalna, jeśli zostanie ustalone, iż osoba zobowiązana do zapłaty podatku rzeczywiście przerzuciła jego ciężar na inną osobę (pkt 13 powołanego wyroku). Jakiekolwiek wymogi dowodowe, które uczyniłyby niemożliwym lub nadmiernie uciążliwym zabezpieczenie zwrotu kwot uiszczonych wbrew prawu wspólnotowemu byłyby sprzeczne z prawem wspólnotowym (pkt 15 powołanego wyroku). Trybunał stwierdził, że w warunkach gospodarki rynkowej, pytanie czy i w jakim zakresie kwota podatku nałożonego na dany podmiot została przerzucona w toku kolejnych transakcji, wiąże się z jakimś stopniem niepewności, którym nie można systematycznie obciążać osoby zobowiązanej do zapłaty daniny sprzecznej z prawem wspólnotowym (pkt 15 powołanego wyroku).

Z kolei w wyroku z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-442/98 *Kapniki Michaïlidis AE przeciwko Idryma Koinonikon Asfaliseon* (IKA)[10] Trybunał Sprawiedliwości zważył, że ciężar dowiedzenia, iż podatek nie został rzeczywiście przerzucony, nie może spoczywać na podatniku (pkt 33–42 powołanego wyroku). Co więcej, w wyroku z dnia 14 stycznia 1997 r. w połączonych sprawach C-192/95 do C-218/95 *Société Comateb i in. przeciwko Directeur général des douanes et droits indirects*[11] Trybunał zauważył, że nawet w przypadku podatków pośrednich nie można stosować domniemania przerzucenia ekonomicznego ciężaru tych podatków, gdzie podatnik musiałby

wykazać, iż do przerzucenia nie doszło (pkt 25 powołanego wyroku). Teza ta pozostaje aktualna nawet wówczas, gdy krajowe przepisy prawne zobowiązują podatnika do uwzględnienia podatku w cenie towaru, a zaniechanie uwzględnienia podatku w cenie może skutkować nałożeniem kary (pkt 26 powołanego wyroku). Trybunał podkreślił przy tym, że nawet dowiedzenie, iż ciężar podatku rzeczywiście został przerzucony, nie jest równoznaczne z tym, że doszło do bezpodstawnego wzbogacenia. Możliwe jest bowiem to, że podatnik poniósł stratę wskutek uwzględniania sprzecznego z prawem wspólnotowym podatku w cenie towaru (pkt 29–30 powołanego wyroku).

W wyroku z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 *Weber's Wine World Handels-GmbH i in. przeciwko Abgabenberufungskommission Wien*[12] Trybunał odróżnił przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku od bezpodstawnego wzbogacenia. Zauważył, że odmowa zwrotu kwoty pobranej wbrew prawu wspólnotowemu nie może opierać się wyłącznie na takim uzasadnieniu, że ekonomiczny ciężar daniny został przerzucony, bez uwzględnienia rozmiarów bezpodstawnego wzbogacenia, do którego mogłoby dojść. Nie można – w orzecznictwie administracyjnym – stosować domniemania bezpodstawnego wzbogacenia nawet wówczas, gdy ustalono, że ekonomiczny ciężar daniny został przerzucony (pkt 118 powołanego wyroku). W wyroku z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 *Lady & Kid i in. przeciwko Skatteministeriet*[13] Trybunał przypomniał, że nawet w sytuacji, gdy zostanie wykazane, że obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczonego podatku może powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży (pkt 21 powołanego wyroku).

Czterdziesty punkt uzasadnienia powołanego postanowienia, czytany łącznie z innymi jednak fragmentami, nie powinien zatem być pojmowany w taki sposób, że państwa członkowskie muszą odmawiać zwrotu w wypadku, gdy miałby on prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia.

Jakkolwiek Trybunał Sprawiedliwości niejednokrotnie wskazywał na dopuszczalność, chociaż obwarowaną licznymi dodatkowymi wymogami, ograniczenia zwrotu nadpłaty, to jednak wciąż wskazywał jednocześnie na podstawowe zasady dotyczące zwrotu kwot pobranych z naruszeniem prawa UE. A zatem posługiwanie się tą instytucją było dopuszczalne, ale tylko wówczas, gdy dane państwo członkowskie stosowało ją także wobec podatków pobranych z naruszeniem prawa krajowego. Ponadto, zastosowanie ograniczeń związanych z bezpodstawnym wzbogaceniem nie mogłoby uniemożliwić ani nawet nadmiernie utrudnić uzyskania zwrotu kwoty pobranej wbrew prawu UE.

W postanowieniu z dnia 7 lutego 2022 r. w sprawie C460/21 *Vapo Atlantic SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira*[14] Trybunał zważył, że do organów i sądów krajowych należy zapewnienie przestrzegania zasady zakazu bezpodstawnego wzbogacenia, nawet jeśli nie przewiduje tego prawo krajowe (pkt 40 powołanego postanowienia). Trzeba jednak podkreślić, że powyższy fragment uzasadnienia stanowił kontynuację wcześniejszego wątku: „Istnieje tylko jeden wyjątek od obowiązku zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów Unii. Z zastrzeżeniem, że nie skutkowałoby to bezpodstawnym wzbogaceniem uprawnionych, ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek praw-

ny Unii, nie oznacza konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty" (pkt 39 powołanego postanowienia). Trybunał traktował zatem jednak bezpodstawne wzbogacenie jedynie jako wyjątek od obowiązku zwrotu podatku. Także w dalszej części postanowienia Trybunał wywodził, że: „W konsekwencji państwo członkowskie może sprzeciwić się zwrotowi podatku pobranego nienależnie w świetle prawa Unii jedynie wówczas, gdy organy krajowe ustalą, że cały ciężar podatku poniosła inna osoba niż podatnik, a zwrot podatku skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem tego podatnika. Wynika stąd, że jeżeli tylko część podatku została przerzucona, władze krajowe są zobowiązane jedynie do zwrotu kwoty, która nie została przerzucona" (pkt 42 powołanego postanowienia). Czterdziesty punkt uzasadnienia powołanego postanowienia, czytany łącznie z innymi jednak fragmentami, nie powinien zatem być pojmowany w taki sposób, że państwa członkowskie muszą odmawiać zwrotu w wypadku, gdy miałby on prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia. Trzeba zresztą pamiętać, że Trybunał w sprawie *Vapo Atlantic* orzekł w formie postanowienia. Postanowienia wydawane są w przypadku, gdy odpowiedź na pytanie prejudycjalne jasno wynika z wcześniejszego orzecznictwa. Nie może zatem postanowienie służyć wprowadzeniu nowości do orzecznictwa.

Jako interesujący jawi się wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-378/21 *P GmbH przeciwko Finanzamt Österreich*[15], w którym Trybunał nie podjął się odrębnie analizy bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, chociaż zajęła się tym wątkiem Rzecznik Generalna Kokott w opinii w przywołanej sprawie. Skonstatowała, że bezpodstawne wzbogacenie podatnika nie zachodzi w wypadku, gdy konsument zapłacił „stałą" cenę, zawierającą już podatek (spór dotyczył opodatkowania podatkiem od wartości dodanej usług świadczonych na rzecz konsumentów). Zastrzegła przy tym pole do ewentualnej odmiennej oceny w sytuacji, gdyby od nabywcy wymagano zapłaty ceny powiększonej o wynikający z przepisów VAT. Konkluzje RG Kokott nie wykluczały zatem zwrotu nadpłaconej kwoty podatnikowi.

W podsumowaniu można stwierdzić, że jakkolwiek Trybunał Sprawiedliwości akceptuje odmowę zwrotu kwot pobranych tytułem podatków wbrew prawu UE z uwagi na wystąpienie bezpodstawnego wzbogacenia podatnika w sensie formalnym, to jednak uzależnia dopuszczalność takiej odmowy od spełnienia licznych, trudnych do spełnienia wymogów. Trzeba przy tym pamiętać, że nie jest możliwa do zaakceptowania sytuacja, w której to państwo członkowskie, które uprzednio naruszyło prawo unijne, zostałoby bezpodstawnie wzbogacone wskutek odmowy zwrotu nadpłaconego podatku. A trudno raczej – tak z przyczyn prawnych jak i czysto praktycznych – o zwrot nadpłaty osobie, które poniosła ekonomiczny ciężar podatku, czyli konsumentowi. W takim zakresie, w jakim nadpłata wynika z naruszenia prawa unijnego przez państwa członkowskie, wymogi wypracowane w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości muszą być respektowane przez polskie sądy. We wszystkich innych sytuacjach warto pamiętać, że uchwała Izby Gospodarczej NSA jest przynajmniej wysoce kontrowersyjna. Ma ona przy tym bardzo wąski zakres. Dotyczy przecież *expressis verbis* jedynie akcyzy od energii elektrycznej i to na gruncie dawnego stanu prawnego. W konkluzji na tytułowe pytanie należałoby zatem jednak odpowiedzieć, że nadpłacony podatek konsumpcyjny powinien być podatnikowi zwrócony.

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK, doradca podatkowy

Autor jest dyrektorem Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, członkiem powołanej przez Komisję Europejską VAT Expert Group

1_Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

2_P 7/00, OTK-A 2002/2/13.

3_Dz. U. Nr 2, poz. 80 ze zm.

4_Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

5_Dz. U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

6_ECR [1976] 02043.

7_Zob. też N. Półtorak, Roszczenia o zwrot opłat pobranych przez państwo niezgodnie z prawem wspólnotowym, Europejski Przegląd Sądowy 2006, nr 4, s. 12.

8_ECR [1980] 00501.

9_ECR [1983] 03595.

10_ECR [2000] I-07145.

11_ECR [1997] I-00165.

12_ECR [2003] I-11365.

13_ECLI:EU:C:2011:540.

14_ECLI:EU:C:2022:83.

15_ECLI:EU:C:2022:968.

Czego można się nauczyć

z historii i teorii podatków?

Artykuł pisany z pozycji teoretyka nauki o finansach, ale też podatnika, obywatela, wyborcy i obserwatora życia publicznego, jest próbą oceny kierunków i metod kształtowania systemów podatkowych w kontekście znanych od dawna tzw. zasad podatkowych. Respektowanie tych zasad i w ogóle dorobku teorii opodatkowania jest fundamentalnym warunkiem skutecznego wdrażania kolejnych reform systemu podatkowego i uznania go za „dobry".

PROF. DR HAB. STANISŁAW FLEJTERSKI

Nie oznacza to opowiedzenia się po stronie *wishful thinking*, czyli opinii, że istnieją idealne systemy podatkowe, ponadczasowe i uniwersalne, akceptowane przez wszystkich interesariuszy, z podatnikami na czele.

I.

Wykłady z różnych subdyscyplin szeroko rozumianej nauki finansów od dawna rozpoczynam od prowokacyjnego zdaniem niektórych stwierdzenia: „finanse są najważniejsze, najciekawsze i najtrudniejsze". Wydaje się, że ta opinia dotyczy praktycznie wszystkiego w finansach – od finansów gospodarstw domowych, przez finanse przedsiębiorstw, finanse instytucji i rynków finansowych, finanse globalne i międzynarodowe po szeroko rozumiane finanse publiczne, z ubezpieczeniami społecznymi oraz – analizowaną z wielu perspektyw – problematyką opodatkowania włącznie. Stanowi ono bez wątpienia od wieków fascynujący przedmiot zainteresowania niemal wszystkich, wielu ma w pamięci dobrze znaną frazę autorstwa Benjamina Franklina z 1789 roku „na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki". Kwestie danin publicznych, również polityki fiskalnej, w tym podatkowej, interesują polityków, reprezentantów fiskusa, doradców podatkowych, podatników i płatników, oczywiście także publicystów i teoretyków. Dorobek teoretyczny dotyczący opodatkowania pracy i kapitału jest ogromny, czego dowodem jest imponująca liczba prac i publikacji. Przez wiele wieków tą problematyką zajmowało się wielu: ekonomiści, prawnicy, filozofowie, teologowie, etycy, socjologowie, psychologowie, również historycy. Amerykański prawnik Oliver Wendell Holmes przed wieloma dekadami obdarzył analityków jedną z najciekawszych i wyrazistych definicji: *taxes are the price we pay to live in a civilized society*. Głównym celem zaprezentowanych rozważań jest próba ukazania wybranych spostrzeżeń dotyczących systemów podatkowych. Do funkcji ekonomii i finansów zalicza się na ogół opis, pomiar, porównywanie w czasie i w przestrzeni, objaśnianie przyczyn oraz konsekwencji, wartościowanie, przewidywanie wraz z formułowaniem sygnałów wczesnego ostrzegania, ponadto proponowanie rozwiązań. Sformułowanie rzetelnej diagnozy, prognozy i terapii fenomenu racjonalnego (optymalnego) systemu podatkowego, wraz z praktycznymi rekomendacjami, stanowi poważne, długookresowe wyzwanie dla wielu analityków. Niniejszy artykuł jest z konieczności zaledwie skromnym przyczynkiem, próbą zwrócenia uwagi na znaczenie teorii oraz historii w kreowaniu systemu podatkowego. Można odnieść niekiedy wrażenie, że autorzy kolejnych wersji systemu podatkowego dobrze znają reguły poznane na ogół podczas studiów ekonomicznych czy prawniczych, lecz ich nie doceniają, uginając się pod presją decydentów politycznych, mających swoje preferencje i interesy, nie tylko w roku wyborów parlamentarnych.

Wykłady z różnych subdyscyplin szeroko rozumianej nauki finansów od dawna rozpoczynam od prowokacyjnego zdaniem niektórych stwierdzenia: „finanse są najważniejsze, najciekawsze i najtrudniejsze".

II.

Rozróżnienie między mierzalnym ryzykiem a niemierzalną niepewnością znane jest w historii ekonomii i finansów od ponad stu lat głównie dzięki pracy Franka Knight'a z roku 1921 *Risk, Uncertainty and Profit*. Współcześnie coraz częściej nieprzypadkowo do terminu niepewność dodawany jest przymiotnik

„radykalna" (*radical uncertainty*), używa się też zwrotu *uncertain times*. Żyjemy w czasach nadzwyczajnych turbulencji w polityce, również geopolityce, zawirowań klimatyczno-pogodowych i epidemicznych, w świecie „czarnych łabędzi" i „szarych nosorożców", nieustających anomalii, niebezpiecznym, trudno przewidywalnym, w czasach podwyższonego ryzyka, w erze chaosu, teorii spiskowych, braku równowagi, jako czas kumulacji kilku kryzysów jednocześnie: kryzys pandemiczny, wojenny, energetyczny, klimatyczny, demograficzny, migracyjny, finansowy, inflacyjny. Wyjątkowej rangi tego fenomenu, określanego mianem megakryzysu, polikryzysu, omnikryzysu czy multikryzysu, nie sposób przecenić. Nieprzypadkowo pojawiły się opinie, że w konsekwencji w erze tzw. nowej normalności nic już nie będzie takie samo jak przedoraz autorów, którzy poświęcali tej problematyce osobne dzieła, byłaby długa. Z konieczności trzeba się ograniczyć do wymienienia niektórych. O podatkach pisano w Starym i Nowym Testamencie, pisali myśliciele z epoki starożytnej Grecji i starożytnego Rzymu (Cyceron – „podatki są sprężyną państwa"), pisał Tomasz z Akwinu i inni autorzy tamtego czasu. Finansami publicznymi, w tym podatkami praktycznie

Kształtowaniu systemów podatkowych każdorazowo towarzyszyły i towarzyszą widowiskowe kontrowersje i klasyczne dylematy typu: wszyscy powinni płacić mniej, niektórzy powinni płacić mniej, wszyscy powinni płacić więcej, niektórzy powinni płacić więcej.

w świecie ekonomii niedoskonałej. Wielu badaczy, nie tylko ekonomistów, nieprzypadkowo u progu trzeciej dekady XXI wieku wskazuje na ponadprzeciętną zmienność, niepewność, złożoność, niejednoznaczność (*volatility, uncertainty, complexity, ambiguity*), a w innym ujęciu na kruchość, niepokój, nielinearność niezrozumiałość (*brittle, anxious, nonlinear, incpreceptible*). Niestabilność uznawana jest za nową normalność. Na marginesie pojawia się bynajmniej nie tylko akademickie pytanie o to, czy w tak niestabilnych czasach można w ogóle konstruować stabilne systemy ekonomiczne, w tym systemy podatkowe?

Lata 2020-2022/2023 zapiszą się w historii świata, w tym Polski, tem, nigdy nie wrócimy do dawnych czasów. Kryzys najnowszy należy do szczególnych fenomenów, które stanowią dla wielu myślicieli i analityków wyzwanie, nie tylko praktyczne, ale i intelektualne. Specyfika tego kryzysu, jego skala i konsekwencje stały się impulsem do wzbogacenia piśmiennictwa o liczne prace i publikacje z praktycznie wszystkich dziedzin i dyscyplin nauki, z ekonomią i finansami włącznie.

III.

Daninami publicznymi, w tym podatkami zajmowano się od starożytności, poprzez średniowiecze, do czasów nowożytnych i współczesnych. Lista myślicieli, którzy pisali o tym przy okazji innych rozważań, zajmował się Jean Bodin („finanse są nerwem Republiki"), Jean-Baptiste Colbert („sztuka podatkowa polega na takim oskubaniu gęsi, aby uzyskać najwięcej piór przy jak najmniejszym syku"), William Petty, Thomas Hobbes, Francois Quesnay, Adam Smith, David Ricardo, Thomas Robert Malthus, Jean Baptiste Say, John Stuart Mill, Adolf Wagner, John Maynard Keynes, Ludvig von Mises, August von Hayek, Milton Friedman, Arthur Laffer, autor powszechnie znanej krzywej Laffera z punktem zwanym punktem „zachłanności fiskusa" lub zamiennie punktem „wytrzymałości podatników", Thomas Piketty i wielu innych. Na temat podatków zabrał głos m.in. Albert Einstein: „Do podatków nie

wystarczy umysł matematyka, tutaj potrzebny jest filozof".

Na tej liście nie może zabraknąć również polskich myślicieli, między innymi Fryderyk Skarbek, Franciszek Ksawery Drucki-Lubecki, Edward Taylor, Adam Krzyżanowski, Roman Rybarski, Władysław Grabski, Adam Heydel („Podwyższanie podatków jest bowiem ostatecznym złem, po które byłoby wolno sięgać tylko wtedy, gdyby wszystkie inne zawiodły"), Michał Kalecki, Natalia Gajl, Zyta Gilowska, a ze współczesnych na przykład Grzegorz W. Kołodko, Witold Modzelewski, Teresa Famulska, Jan Głuchowski, Andrzej Gomułowicz, Feliks Grądalski, Robert Gwiazdowski, Jolanta Iwin-Garzyńska, Adam Mariański, Stanisław Owsiak, Jerzy Sokołowski, Jolanta Szołno-Koguc, Maria Kosek-Wojnar. W tym miejscu na szczególne zaakcentowanie zasługuje klasyczny dorobek Adama Smith'a oraz Adolfa Wagnera. Ten pierwszy, uważany za ojca ekonomii, sformułował cztery zasady podatkowe: powszechność-(równość), pewność, dogodność, taniość. Z kolei Adolf Wagner wyróżnił zasady fiskalne (wydajność, elastyczność, stałość), ekonomiczne (nienaruszalność majątku i kapitału podatnika), sprawiedliwości (powszechność, równość, zdolność dochodowa) oraz techniczne (pewność, dogodność, taniość).

IV.

Kształtowaniu systemów podatkowych każdorazowo towarzyszyły i towarzyszą widowiskowe kontrowersje i klasyczne dylematy typu: wszyscy powinni płacić mniej, niektórzy powinni płacić mniej, wszyscy powinni płacić więcej, niektórzy powinni płacić więcej. W praktyce trudno o porozumienie między np. libertarianami a socjaldemokratami, a tym bardziej socjalistami. W swojej flagowej pracy sprzed ponad 20-tu lat *Economics of the Public Sector* noblista Joseph E. Stiglitz wymienił pięć ogólnych, powszechnie akceptowanych cech „dobrego systemu podatkowego": 1) efektywność ekonomiczna – system podatkowy nie powinien kolidować z efektywną alokacją zasobów; 2) prostota administracyjna – system podatkowy powinien być prosty i względnie tani w zarządzaniu; 3) elastyczność – system podatkowy powinien być w stanie łatwo reagować (w niektórych przypadkach automatycznie) na zmiany warunków gospodarowania; 4) odpowiedzialność polityczna – system podatkowy powinien być przejrzysty, tak skonstruowany, aby podatnicy mogli sprawdzić, ile płacą i ocenić, w jakim stopniu system ten odzwierciedla ich preferencje; 5) sprawiedliwość – system podatkowy powinien sprawiedliwie, czyli równo traktować różne jednostki. Komentując tę zasadę i rozróżniając sprawiedliwość poziomą i pionową, Stiglitz dodał, że trudno jest jednoznacznie określić, co jest sprawiedliwe, a co nie jest.

V.

W powyższym kontekście na zakończenie warto odnieść się do tzw. Polskiego Ładu, w jego fundamentalnej części dotyczącej systemu podatkowego. W latach 2022–2023 pojawiło się wiele opinii na temat czasu i sposobu jego wprowadzenia, a ściślej wprowadzania. Liczni przedsiębiorcy i menedżerowie oceniali, że system był i jest zbyt często zmieniany, jest przy tym skomplikowany i zbiurokratyzowany. Krytyce poddawano ekspresowe tempo jego implementacji, bez wystarczająco starannych konsultacji ze środowiskami pracodawców. Wśród wielu opinii na uwagę zasługują trafne i godne przypomnienia poglądy wyrażone przez prof. Adama Mariańskiego (*Optymalny system podatkowy – dlaczego ucieka nam ten pociąg*? „Rzeczpospolita" z 9 czerwca 2022 r.). Jego zdaniem przyszły (nowy, bo obecny jest nienaprawialny) system podatkowy powinien: zapewniać sprawiedliwy rozkład ciężarów podatkowych, maksymalizować dobrobyt społeczny, nie zakłócać działania wolnego rynku, nakładać obowiązki proporcjonalnie do oczekiwanych korzyści, powodować, że spodziewane korzyści fiskalne będą większe niż obowiązki i ciężary podatkowe.

Podzielając zawarte w przywołanym tekście poglądy i rekomendacje, należy zauważyć, że fundamentalnym warunkiem powodzenia przyszłych niezbędnych reform systemu podatkowego – poza wyciągnięciem wniosków z historii i doświadczeń innych krajów, na przykład skandynawskich – będzie oczekiwany i wysoce pożądany wzrost zaufania do rządu (według danych OECD z roku 2023 mniejsze niż w Polsce zaufanie występuje tylko w Słowacji i w Chile, natomiast najwyższym poziomem *trust in goverment* odznaczają się Szwajcaria, Luksemburg, Norwegia, Finlandia, Dania, Nowa Zelandia, Islandia, Szwecja). Zapewne nie jest przypadkiem, że niemal te same kraje znajdują się w czołówce „krajów szczęśliwych" (World Happiness Index 2023). Obecność wszystkich krajów skandynawskich w czołówce obu list wydaje się być potwierdzeniem, że wysokie na ogół podatki nie są najważniejsze, a kluczowe jest zaufanie do swojego państwa, które dba o usługi publiczne i racjonalnie gospodaruje środkami otrzymanymi od podatników.

PROF. DR HAB. STANISŁAW FLEJTERSKI
WYKŁADOWCA FINANSÓW NA WYDZIALE EKONOMICZNYM W SZCZECINIE WYŻSZEJ SZKOŁY BANKOWEJ W POZNANIU

Sprawiedliwość podatkowa z perspektywy niemieckiego systemu podatkowego

Czy polski system podatkowy jest sprawiedliwy? Niekiedy dopiero porównanie z rozwiązaniami podatkowymi innych krajów pozwala wyrobić sobie zdanie. Jak zatem rozumie się to pojęcie u naszych zachodnich sąsiadów?

Marcin Grześkowiak

Kwestia takiego ukształtowania systemu podatkowego, by był on sprawiedliwy, zaprząta głowę naukowców i praktyków (a niekiedy także i polityków, czego przejawem były przykładowo założenia, na podstawie których rozpoczynano reformę zwaną Polskim Ładem)[1] nie tylko w Polsce. W końcu łatwiej jest przekonać społeczeństwo i każdego podatnika z osobna do konieczności poniesienia przymusowej ofiary na rzecz wspólnego dobra, jakim jest państwo, jeżeli ów podatnik ma wrażenie, że jest sprawiedliwie obciążany tą ofiarą. Problem polega jednak na tym, że pojęcie sprawiedliwości jest pojęciem bardzo subiektywnym, determinowanym przez indywidualne przekonania, a przez to, wydawałoby się, niepoddającym się naukowej analizie.

Z takim dylematem mierzy się nie tylko polska literatura przedmiotu, ale również środowisko podatkowe naszych sąsiadów w Niemczech. Udało im się wypracować szereg zasad, które uznają za na tyle wspólne dla różnych poglądów aksjologicznych na temat sprawiedliwości podatkowej, że można je potraktować jako dyrektywy dla ustawodawcy mające realizować tę sprawiedliwość. Moim zdaniem warto się zapoznać z niemieckim dorobkiem, aby uzmysłowić sobie pewne koncepcyjne niedostatki systemu podatkowego w Polsce i być może przemyśleć rozwiązania niemieckie pod kątem postulatów *de lege ferenda* kierowanych do polskiego ustawodawcy. Na początku rozważań chciałbym jednak od razu zastrzec, że również w Niemczech nie wszystkie zasady są zaimplementowane w praktyce. Podobnie jak i w Polsce, szczytne ideały czasem rozmijają się z rzeczywistością. Niemniej jednak uważam, że są wdrożone w znacznie szerszym stopniu niż w Polsce, co według mojej opinii czyni niemiecki system sprawiedliwszym.

Sprawiedliwe podatki powinny być nakładane według zdolności świadczenia danego podatnika.

Opodatkowanie według zdolności świadczenia

Hierarchicznie najwyżej stojącą zasadą jest zasada, że sprawiedliwe podatki powinny być nakładane według zdolności świadczenia danego podatnika (*Leistungsfähigkeitsprinzip*). Jest to dość abstrakcyjna zasada, która zostanie skonkretyzowana dopiero kolejnymi postulatami niższego rzędu. Już tu jednak można zauważyć kilka interesujących aspektów.

Po pierwsze, opodatkowanie według zdolności świadczenia historycznie stoi w kontrze do innej potencjalnie możliwej zasady, zasady ekwiwalentności. Gdyby system podatkowy miał kierować się zasadą ekwiwalentności, opodatkowanie jednostki musiałoby następować w zależności od poziomu korzyści czerpanych przez tę jednostkę z usług świadczonych jej przez państwo. Jeżeli przypatrzeć się na podział danin publicznoprawnych, to można wyróżnić ich trzy typy: podatki (na przykład dochodowy od osób fizycznych), składki (na przykład na ubezpieczenia społeczne) i opłaty (np. za wydanie paszportu). Z tej perspektywy zasadą ekwiwalentności ustawodawca powinien się kierować przy opłatach oraz (w ramach tzw. ekwiwalentności grupowej) przy składkach.[2] Natomiast w odniesieniu do podatków ustawodawca realizujący ideę sprawiedliwości powinien posługiwać się nie zasadą ekwiwalentności, ale właśnie zasadą opodatkowania według zdolności świadczenia. Zatem podatek powinien być nakładany według potencjału danego podatnika do poniesienia pewnego wyrzeczenia, pewnej ofiary z majątku prywatnego; niezależnie od tego, w jakim stopniu korzysta on z usług publicznych (rozumianych bardzo szeroko,

jako choćby obronność wojskowa, sądownictwo, sprawna policja, działająca infrastruktura, itd.).

Jak wspomniano, jest to dość abstrakcyjna zasada, bo wciąż pozostawia wiele niedopowiedzeń. Jak zmierzyć ów potencjał, ową zdolność świadczenia? Czy mierzyć go poziomem konsumpcji (co implikowałoby zwrócenie się w kierunku podatków typu VAT)? A może lepszym miernikiem jest dochód (więc najsprawiedliwsze będzie opodatkowanie podatkiem dochodowym)? A może zdolność świadczenia determinuje wysokość zgromadzonego majątku i państwo powinno nakładać podatek majątkowy?[3]

Ponadto potem pojawiają się kolejne pytania: czy ów podatek, żeby zostać uznany za sprawiedliwy, powinien być progresywny (rosnące stawki wraz ze wzrostem podstawy), czy już podatek liniowy realizuje zasadę sprawiedliwości (bo wystarczy, że kwota podatku rośnie wraz ze wzrostem podstawy)? Czy pozwolić podatnikowi na jakieś odliczenia od podstawy opodatkowania, jeśli ponosi jakieś obciążenia finansowe, których nie muszą ponosić inni członkowie społeczeństwa (np. wydatki na rehabilitację) – a jeśli tak, to jakie obciążenia uznać za zmniejszające zdolność świadczenia, a jakie nie?

Na takim poziomie abstrakcji nie da się na powyższe pytania jednoznacznie odpowiedzieć i nie dziwi, że Niemcy (podobnie jak i Polska oraz inne kraje) stosują pewien miks, na który składają się podatki dochodowe, konsumpcyjne (w domyśle VAT) oraz wyrywkowo majątkowe (jak podatek od nieruchomości).

Niemniej jednak na podstawie zasady opodatkowania według zdolności świadczenia wysnuwa się kolejne postulaty, a te są już znacznie bardziej skonkretyzowane.

Horyzontalna sprawiedliwość podatkowa

Niemcy przyjmują, że zasada opodatkowania według zdolności świadczenia ma dwa wymiary: horyzontalny oraz wertykalny. Horyzontalna sprawiedliwość podatkowa wymaga, żeby osoby o takiej samej zdolności świadczenia były tak samo (czyli równomiernie) opodatkowane. To prowadzi z kolei do następujących dalszych zasad szczegółowych:

a) Opodatkowanie netto (Nettoprinzip)

Uważa się, że sprawiedliwa podstawa opodatkowania, a więc odzwierciedlająca zdolność świadczenia, powinna być podstawą opartą na wartościach netto, a więc uściślając to na przykładzie podatków dochodowych: należy opodatkowywać przysporzenie netto, a nie brutto (zatem z perspektywy podatku dochodowego właściwym miernikiem zdolności świadczenia jest dochód, a nie przychód). Czytelnik mógłby w tym miejscu powiedzieć, że jest to truizm i że podobnie jest w polskim systemie podatkowym, np. w PIT czy CIT. Takiemu czytelnikowi chciałbym jednak uświadomić, że polski system podatkowy wprowadził od tej zasady poważny wyłom w postaci takich form opodatkowania, jak karta podatkowa (obecnie już wprawdzie na wymarciu) czy ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Tymczasem Niemcy nie znają takich alternatywnych form opodatkowania, bo kłóciłyby się one z zasadą opodatkowania netto, a więc byłyby niesprawiedliwe. Sprawiedliwość podatkowa bowiem nie tylko domaga się, by podatnik miał prawo ująć poniesione koszty uzyskania przychodu, bo zmniejszają one jego zdolność świadczenia. Sprawiedliwość podatkowa domaga się również, żeby nie można było płacić podatku niższego niż podatek obliczony na podstawie zdolności świadczenia. Tymczasem logiczne jest przecież

Sprawiedliwość podatkowa wymaga, żeby osoby o takiej samej zdolności świadczenia były tak samo (czyli równomiernie) opodatkowane.

założenie, że polski zryczałtowany podatek PIT od przychodów ewidencjonowanych wybierze tylko taki podatnik-przedsiębiorca, który liczy na to, że wybierając tę formę opodatkowania zapłaci mniej podatku (dzięki niższym stawkom), niż gdyby miał płacić PIT liczony na ogólnych zasadach od dochodu. Łamie to zasadę równomierności opodatkowania osób o takiej samej zdolności świadczenia.

b) Syntetyczność podatku

Niemcy uważają, że sprawiedliwy podatek (np. dochodowy) powinien być syntetyczny. Co to oznacza? Że rodzaj źródła przychodów co do zasady nie powinien odgrywać roli przy wysokości opodatkowania, gdyż nie wpływa na zdolność świadczenia. Należy zatem dochód ze wszystkich źródeł traktować tak samo, tzn. zsumować go i poddać opodatkowaniu jednolitej taryfie podatkowej. Taka zasada obowiązywała w niemieckim PIT w zasadzie bez wyjątku do 2008 r. Zasada opodatkowania według zdolności świadczenia sięgała tak daleko, że nawet odsetki czy dywidendy były ostatecznie opodatkowane w ramach ogólnej sumy dochodów podatkiem progresywnym, co nam w Polsce może być ciężko sobie wyobrazić (podmioty wypłacające te dochody pobierały wprawdzie podatek „u źródła", ale ekonomicznie miał on charakter zaliczki, bo można go było potem odliczyć od PIT wyliczonego w rocznej deklaracji podatkowej).

Dopiero od 2009 r. nastąpił poważny wyłom w tej zasadzie, gdy zyski kapitałowe (dywidendy, odsetki, niektóre dochody ze zbycia udziałów) zostały wyjęte do odrębnego opodatkowania podatkiem zryczałtowanym PIT na poziomie 25% i nie podlegają już opodatkowaniu w ramach ogólnej taryfy.[4] Notabene, w niemieckiej debacie publicznej cały czas żywy jest postulat, by przywrócić ich opodatkowanie na zasadach ogólnych, tzn. w ramach sumy wszystkich dochodów.[5]

Tymczasem polski podatek PIT ma charakter syntetyczno-modularny. Zawiera wprawdzie korpus dochodów objętych łącznym (progresywnym) opodatkowaniem według art. 27 polskiego PIT, ale od tej zasady jest mnóstwo jakościowo znaczących wyjątków, żeby przywołać tu tylko art. 30, 30a, 30b, 30c, 30e polskiego PIT bądź też całą ustawę o podatku zryczałtowanym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, co powoduje, że występują bardzo liczne efekty uboczne naruszające zasadę równomiernego opodatkowania według zdolności świadczenia: i tak na przykład osoba prowadząca działalność gospodarczą może zapłacić mniej podatku dochodowego niż osoba osiągająca niższe dochody od tej pierwszej, ale mająca pecha polegającego na osiąganiu ich z tytułu umowy o pracę. Wedle niemieckiego rozumienia narusza to horyzontalną sprawiedliwość podatkową. Potencjalny kontrargument polegający na stwierdzeniu *Nikt nie każe pracować na etacie, każdy może rozpocząć działalność gospodarczą* jest wadliwy, ponieważ sprawiedliwy system podatkowy powinien być neutralny decyzyjnie, o czym opowiem w kolejnym punkcie.

Rodzaj źródła przychodów co do zasady nie powinien odgrywać roli przy wysokości opodatkowania, gdyż nie wpływa na zdolność świadczenia.

Innym rezultatem niemieckiej zasady syntetyczności podatku jest to, że niemiecka ustawa o PIT generalnie pozwala na rozliczanie straty z jednego źródła z dochodem z innego źródła (z paroma wyjątkami), co jest niedopuszczalne w Polsce. Niemcy, moim zdaniem zupełnie słusznie, uważają bowiem, że dopiero po takim rozliczeniu podstawa opodatkowania ujawnia faktyczną zdolność świadczenia takiej osoby (zdolność do poniesienia ciężaru podatku).

c) Neutralność decyzyjna opodatkowania (Entscheidungsneutralität)

Ta ekonomiczna zasada jest moim zdaniem niezwykle istotna i szkoda, że polski ustawodawca się nią nie kieruje. Jej paradygmat polega na tym, że podatek nie powinien wpływać na decyzje podatnika co do hierarchii atrakcyjności stojących przed nim opcji wyboru, kolejności jakichś działań. Ujmując to prostszymi słowami, jeśli przed uwzględnieniem opodatkowania inwestycja A jest korzystniejsza dla podatnika od inwestycji B, to opodatkowanie nie powinno tej hierarchii zmieniać, inwestycja A wciąż powinna być atrakcyjniejsza.

Jednym z przejawów stosowania tej zasady w Niemczech jest choćby to, jak ustawodawca dba o utrzymywanie właściwych proporcji w łącznym opodatkowaniu spółek i ich wspólników. W Niemczech wciąż panuje zasada, od której w Polsce coraz bardziej się oddalamy, że spółki osobowe są transparentne w podatku dochodowym, tzn. one same nie są podatnikami, natomiast uzyskiwane przez nie przychody i związane z nimi koszty uzyskania są alokowane do wspólników i przez tych wspólników opodatkowane.[6] Natomiast w przypadku spółek kapitałowych występuje również w Niemczech klasyczne podwójne ekonomiczne opodatkowanie, najpierw spółka jest opodatkowana CIT, a potem wspólnicy są obciążani PIT od dywidendy.[7] Otóż podatek PIT, który w Niemczech jest silnie progresywny, co będzie jeszcze przedmiotem dyskusji w dalszym toku rozważań, ma tak ustalony poziom stawek, że przy wysokich dochodach podatnika obciążenie PIT wspólnika transparentnej spółki osobowej czy też przedsiębiorcy działającego w ramach indywidualnej działalności jest na podobnym poziomie co efektywne, łączne opodatkowanie CIT dochodu spółki kapitałowej i zryczałtowanego podatku PIT od dywidend.[8] Tak więc osoba zastanawiająca się, w jakiej formie prawnej zaistnieć na rynku i prowadzić działalność, w mniejszym stopniu podejmuje decyzję o wyborze formy prawnej (założenie spółki kapitałowej, spółki osobowej bądź JDG) w oparciu o kryteria podatkowe, niż ma to miejsce w Polsce. W naszym kraju, po rozlicznych modyfikacjach dokonanych nie tylko w systemie podatkowym, ale również w systemie ubezpieczeń społecznych, można (z pewną przesadą) wręcz stwierdzić, że każdy typ spółki prowadzi do innego poziomu obciążeń! Polski system zupełnie nie jest neutralny decyzyjnie pod kątem wyboru formy prawnej działalności. Nie ma się zatem co dziwić, że w Polsce rozmaite restrukturyzacje, w szczególności nawet kilkukrotne na przestrzeni paru lat przekształcenia motywowane podatkowo, były ostatnio na porządku dziennym. Tymczasem w Niemczech dba się o to podczas wszelakich reform, by zachować zasadę, że efektywny poziom opodatkowania osoby fizycznej ma być zdeterminowany wysokością jej dochodów, niezależnie od źródła (w tym również w przypadku uzyskiwania dochodów za pomocą wehikułów w postaci spółek).

Podatek nie powinien wpływać na decyzje podatnika co do hierarchii atrakcyjności stojących przed nim opcji wyboru, kolejności jakichś działań.

Argument neutralności decyzyjnej opodatkowania ma zastosowanie również przeciwko uprzywilejowaniu jakichś grup podatników (poprzez niższe stawki, wyłączenia z podstawy opodatkowania albo udostępnianie opcjonalnych form opodatkowania). Aby pokazać tę tezę na żartobliwym przykładzie: gdyby system podatkowy łagodniej opodatkowywał doradców podatkowych, skutkowałoby to ponadproporcjonalnie wyższym zainteresowaniem tym zawodem niż w warunkach równomiernego

opodatkowania, co w konsekwencji prowadziłoby do niewłaściwej alokacji zasobów w całej gospodarce.

d) Oparcie podstawy podatku dochodowego na wzroście majątku netto (Reinvermögenszugangstheorie)

Przyjmuje się, że sprawiedliwa podstawa opodatkowania powinna być jak najszersza w takim rozumieniu, że powinna obejmować zasadniczo wszystkie przysporzenia skutkujące wzrostem majątku netto danego podatnika. Podstawa opodatkowania powinna przy tym obejmować zarówno przysporzenia (ergo: przychody) powtarzające się, jak i takie aperiodyczne, incydentalne.

Wyjmowanie bowiem jakiś kategorii przychodów z opodatkowania powoduje, że osiągająca je osoba jest opodatkowana poniżej swojej zdolności świadczenia, co jest niesprawiedliwe w stosunku do pozostałych podatników osiągających ten sam poziom wzrostu majątku, ale z innego tytułu prawnego.

Ta zasada generalnie jest realizowana w praktyce zarówno w Niemczech, jak i w Polsce, przy czym w obu tych państwach z wyjątkami dotyczącymi przykładowo prywatnego (tj. poza działalnością gospodarczą) zbycia nieruchomości. Warto przy tym zauważyć, że niemiecka regulacja (§ 23 EStG)[9] jest skonstruowana inaczej niż polska, w Niemczech dochód z prywatnego zbycia nieruchomości nie podlega opodatkowaniu albo gdy minęło 10 lat od nabycia, albo gdy przez trzy lata poprzedzające zbycie ta nieruchomość była wykorzystywana na własne potrzeby mieszkaniowe podatnika.

e) Sprawiedliwość poprzez wyrównanie tzw. negatywnych efektów zewnętrznych (negative externe Effekte)

W ramach postulatu horyzontalnej sprawiedliwości podatkowej uzasadnione są również podatki wyrównujące tzw. negatywne efekty zewnętrzne, np. podatek paliwowy jako zadośćuczynienie za zanieczyszczenie środowiska. Nie stoją one w sprzeczności z zasadą równomierności opodatkowania. Chodzi bowiem o to, że istnieją pewne dobra wspólne należące do wszystkich, które są dostępne za darmo, a które nie są zasobami nieskończonymi. Ktoś, kto z nich korzysta dla osiągania swoich celów, jednocześnie powoduje albo szkody dla innych, albo zmniejsza możliwość korzystania z tych dóbr przez innych. Jeżeli ktoś osiąga przychody z produkcji zanieczyszczającej środowisko, to oprócz podatku dochodowego powinien też być obciążony podatkiem z tytułu niszczenia środowiska (w pewien sposób na kształt opodatkowania świadczeń otrzymanych nieodpłatnie). Ktoś, kto otrzymał koncesję na wydobycie jakichś kopalin, powinien nie tylko płacić podatek dochodowy, ale jest w świetle horyzontalnej sprawiedliwości podatkowej również uprawnione, by żądać od niego dodatkowej daniny od wydobycia tych kopalin, która jest pewnego rodzaju ceną, za jaką „kupuje" on te kopaliny od ogółu społeczeństwa.

f) Sprawiedliwa egzekucja podatków (*Gerechtigkeit im Vollzug*)

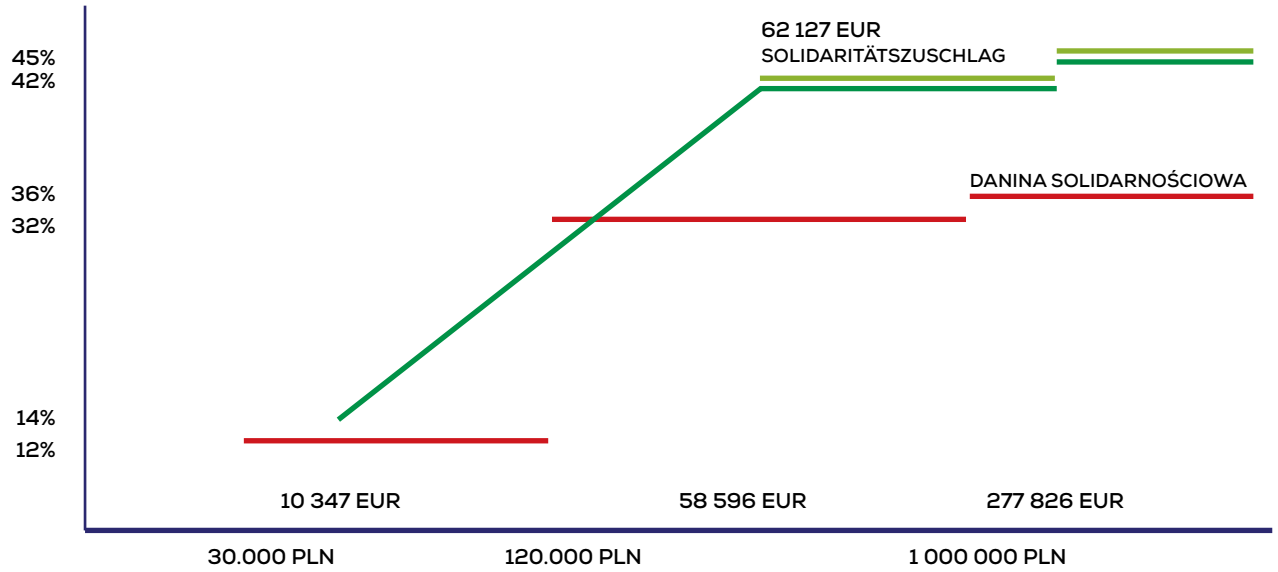
Podkreśla się, że ideał sprawiedliwości musi zostać przełożony nie tylko na kształt materialnego prawa podatkowego, ale również na egzekucję obowiązków wynikających z tego prawa. Aparat skarbowy powinien mieć takie samo podejście do ściągania i egzekucji podatków od każdego podatnika.

Wertykalna sprawiedliwość podatkowa

Tak jak horyzontalna sprawiedliwość podatkowa żąda równomierności opodatkowania osób o takiej samej zdolności świadczenia, tak sprawiedliwość podatkowa w ujęciu wertykalnym dotyczy tego, jak uwzględniać różną zdolność świadczenia poszczególnych osób.

Tutaj prymat wiedzie tzw. teoria ofiary. Mówi ona, że ciężar podatku powinien stanowić dla każdego podatnika taką samą ofiarę na rzecz dobra wspólnego. Ofiara jest tu rozumiana jako poziom dolegliwości wynikający z wyrzeczenia się kwoty pieniężnej oddawanej w postaci podatku. U podstawy tej teorii leży założenie funkcji użyteczności o spadającej użyteczności krańcowej. Brzmi to skomplikowanie, ale daje się łatwo zilustrować przykładem. Dla osoby osiągającej miesięczny dochód na poziomie 4.000 zł oddanie państwu w postaci podatku 10% tej kwoty jest znacznie większą ofiarą niż oddanie 10% podatku przez osobę zarabiającą miesięcznie 30.000 zł. Spadająca użyteczność krańcowa każdej kolejnej złotówki osiąganego dochodu oznacza bowiem, że czym więcej podatnik zarabia, tym łatwiej mu przychodzi poświęcić tę złotówkę na podatek. Ujmując to już zupełnie brutalnie – dla tej pierwszej osoby oddanie 400 zł podatku (10% * 4.000 zł) oznacza konieczność zrezygnowania z zakupów dóbr pierwszej potrzeby, podczas gdy ta druga osoba, nawet gdy przyjdzie jej zapłacić znacznie więcej niż 10% podatku, to i tak nie jest to dla niej bolesne, ma zaspokojone swoje potrzeby i pierwszego, i drugiego rzędu.

Jak widać, teoria ofiary uzasadnia zatem progresywność podatku, choć nie definiuje stopnia progresywności.



W tym kontekście warto przyjrzeć się taryfom podatkowym PIT obowiązującym w Polsce i w Niemczech w 2022 r. Dla zapewnienia porównywalności przyjęto kurs 4,8 PLN/EUR. Powyższa grafika ukazuje krańcowe stawki PIT w obu krajach, przy czym stawki niemieckie zobrazowano zielonym kolorem, a polskie czerwonym.

Grafika obejmuje z polskiej strony ogólną taryfę PIT oraz daninę solidarnościową, natomiast z niemieckiej strony podatek dochodowy od osób fizycznych (*Einkommensteuer*) oraz niemiecki podatek solidarnościowy (*Solidaritätszuschlag*). Sposób obliczania niemieckiego podatku solidarnościowego jest dość skomplikowany, dla uproszczenia przyjmijmy tu, że wynosi on 5,5% kwoty podatku PIT, jeśli dochód osoby fizycznej przekracza 62.127 EUR).

Proszę w szczególności zwrócić uwagę na przebieg taryfy niemieckiej. Ta zielona linia nie obrazuje kwoty podatku, tylko stawki podatku! Inaczej niż polska taryfa PIT, w Niemczech po przekroczeniu kwoty wolnej (notabene wciąż znacznie większej niż w Polsce, mimo zmian wynikających z reformy zwanej Polskim Ładem), taryfa podatkowa jest wyrażona formułą matematyczną będącą wycinkiem funkcji kwadratowej, co oznacza, że stawka podatkowa rośnie w sposób ciągły wraz ze wzrostem dochodu, aż osiągnie poziom 42% i wtedy się zatrzymuje na tym poziomie, by potem jeszcze raz skokowo wzrosnąć o trzy punkty procentowe.

Można zaobserwować następującą prawidłowość: niemiecka taryfa podatkowa jest łagodniejsza dla osób mało zarabiających (z racji wspomnianej wyższej kwoty wolnej), natomiast potem rośnie szybciej niż polska, co powoduje, że osoby wysoko zarabiające płacą w Niemczech wyższe podatki niż osoby o takim samym poziomie dochodów w Polsce. Pozostawiam do oceny czytelnika, która taryfa jego zdaniem lepiej odzwierciedla teorię ofiary i która wydaje się sprawiedliwsza, bo jest to kwestia subiektywna.

Wertykalna sprawiedliwość podatkowa dochodzi do głosu w Niemczech jeszcze w jednym aspekcie. By prawidłowo określić zdolność świadczenia podatnika, pozwala mu się w ramach obliczenia podstawy opodatkowania PIT odjąć nie tylko zdefiniowane rodzajowo ulgi (*Sonderausgaben*), ale też tzw. nadzwyczajne obciążenia (*außergewöhnliche Belastungen*, § 33 niemieckiej ustawy o PIT). Ustawa definiuje je jako nakłady, do których poniesienia podatnik jest zmuszony z powodów prawnych lub faktycznych, a których wysokość przewyższa tą, jaką ponosi przeważająca część podatników o podobnej sytuacji dochodowej, majątkowej i rodzinnej. Inaczej niż przy ulgach, w tym przypadku zatem ustawodawca nie definiuje, z jakiego tytułu musiały powstać te obciążenia, by były odliczalne od podstawy opodatkowania, istotne jest to, że podatnik jest nimi ponadproporcjonalnie obciążony finansowo w porównaniu z przeciętnym człowiekiem. W tym celu pozwala się podatnikowi również te poniesione nakłady, nawet jeśli nie mieszczą się w katalogu ulg, odjąć od podstawy opodatkowania w części przekraczającej tzw. poziom akceptowalnego obciążenia (*zumutbare Belastung*), który z kolei został ustalony w ustawie jako procent dochodu, od 1% do 7%, zależnie od sytuacji rodzinnej podatnika.

Podsumowanie

Mimo, iż pojęcie sprawiedliwości podatkowej jest subiektywne, to jednak Niemcom udało się stworzyć szereg konkretnych przesłanek, które są na tyle wspólne dla różnych systemów wartości, że przyjęto je (przynajmniej w literaturze przedmiotu) jako determinanty, które powinny cechować dobry, sprawiedliwy system podatkowy. Moim zdaniem są one godne zaimplementowania również w polskich ustawach.

Polski ustawodawca tymczasem, w mojej opinii, mimo wzniosłych frazesów nie ma żadnej wizji systemu podatkowego, a co za tym idzie, nie umie też poprawnie przekuć w czyn idei sprawiedliwości podatkowej. Zamiast tego meandruje i wprowadza do porządku prawnego coraz większą ilość regulacji sprzeciwiających się zasadom, o których pisałem powyżej. Niektóre z nich utrwalają różnicowanie podatników pod kątem źródła osiąganych dochodów, co jest w moim przekonaniu szkodliwe już *prima facie*.

Polski ustawodawca nie ma żadnej wizji systemu podatkowego, nie umie poprawnie przekuć w czyn idei sprawiedliwości podatkowej.

Z kolei inne nowe lub modyfikowane przepisy konstytuują opcjonalne formy opodatkowania, które są często i niezaprzeczalnie potencjalnie atrakcyjne dla podatników i też ciekawe intelektualnie (mam tu na myśli nie tylko zwiększanie atrakcyjności zryczałtowanego PIT od przychodów ewidencjonowanych, ale też ryczałt od dochodów spółek, czyli tzw. Estoński CIT), ale które tak naprawdę, wbrew pozorom, mimo doraźnych korzyści dla podatników, również w pewien sposób system podatkowy w Polsce psują. Zamiast bowiem traktować podatki jako bolesny, ale konieczny ciężar, który należałoby równomiernie rozłożyć na podatników, to tworzy się coraz bardziej nieprzejrzysty konglomerat rozmaitych reżimów opodatkowania, z których jedni mogą skorzystać, a inni nie. Nie sprzyja to ideałowi sprawiedliwości podatkowej.

Marcin Grześkowiak,
doradca podatkowy

1_ https://www.gov.pl/web/finanse/nowoczesny-sprawiedliwy-i-konkurencyjny-system-podatkowy-w-polsce.

2_Ekwiwalentność grupowa oznacza, że proporcjonalność wysokości daniny do osiąganych korzyści mierzy się nie na poziomie indywidualnym, ale na poziomie pewnej grupy (czyli suma składek płaconych przez wszystkich członków grupy mogących potencjalnie korzystać z usług publicznych finansowanych z tych składek ma być ekwiwalentna do sumy korzyści czerpanych przez wszystkich członków tej grupy).

3_W Niemczech do 1997 r. był pobierany ogólny podatek majątkowy (Vermögensteuer), a postulat jego przywrócenia jest zgłaszany przez obecne w parlamencie partie, np. *SPD (https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/debattenkonvent-vermoegensteuer-spd-nimmt-multimillionen-und-milliardenvermoegen-ins-visier/28791782.html)*.

4_Przy czym co do dywidend, aby złagodzić występujące ekonomiczne podwójne opodatkowanie wynikające z łącznego opodatkowania najpierw CIT dochodu samej spółki, a potem PIT od dywidendy, to do 2000 r. system umożliwiał zaliczenie CIT spółki na poczet PIT od dywidendy, a w latach 2001–2008 zlikwidowano możliwość zaliczenia CIT na PIT, ale wprowadzono zwolnienie podatkowe dla połowy dywidendy.

5_https://www.reuters.com/article/deutschland-steuern-abgeltungssteuer-id-DEKBN29C1YX.

6_Warto w tym miejscu nadmienić wprowadzenie od 2022 r. art. 1a do niemieckiego CIT, który stanowi, że spółki osobowe prawa handlowego mogą na wniosek opodatkowywać się jak spółki kapitałowe, co wpływa wtedy też na zmianę sposobu opodatkowania wspólników w zakresie dochodów uzyskiwanych z tytułu udziału w tych spółkach.

7_Dla uproszczenia pomijam w swoich wywodach komplementarne do PIT/CIT podatki dochodowe występujące w Niemczech, takie jak Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag czy Kirchensteuer.

8_Przy niższych dochodach ten mechanizm nie jest zapewniony i bardziej się opłaca prowadzić JDG czy być wspólnikiem spółki osobowej (co wynika z faktu, że CIT spółki i zryczałtowany PIT od dywidendy są na stałym, liniowym poziomie, podczas gdy PIT na zasadach ogólnych jest progresywny), ale to wcale nie narusza zasady sprawiedliwości podatkowej, wręcz przeciwnie – osoba o niższych dochodach ma przecież niższą zdolność świadczenia.

9_Niemiecka ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Prawo do środka zaskarżenia

Niniejszy tekst jest przedstawieniem w formie artykułu mojego wystąpienia na konferencji naukowej, która odbyła się w Szczecinie z inicjatywy Zachodniopomorskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych jesienią 2022 roku.

Krzysztof J. Musiał

Z perspektywy podmiotu prawa podatkowego, jakim jest podatnik, elementem sprawiedliwości podatku jest możliwość czynnego i skutecznego udziału w procesie nakładania na niego tej daniny publicznej – płacenia podatku – jak również kwestionowania działań, które on podjął, chcąc się wywiązać z obowiązku podatkowego. Elementem sprawiedliwości podatkowej jest więc całość jego praw i obowiązków związanych z kwestionowaniem przez administrację podatkową rozmiaru uszczuplenia mienia podatnika na rzecz Skarbu Państwa pod tytułem podatkowym (daniny publicznej, którą jest obowiązany ponosić w myśl art. 84 Konstytucji RP). Zdarzenia o charakterze procesowym, takie jak kwestionowanie rozstrzygnięć władczych administracji podatkowej, jakość procedury, którą jest związany podatnik w tym celu, czas jej trwania, możliwość skorzystania z pomocy prawnej profesjonalistów, jest postrzegana jako subiektywny przejaw sprawiedliwości podatkowej.

By zmierzyć się z zagadnieniem prawa do środka zaskarżenia i jego skuteczności, należy rozpocząć od paru uwag bardziej ogólnej natury, pozwalających na umieszczenie tego zagadnienia w kontekście prawnym, takim jak pojęcie sprawy w rozumieniu Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności[1] (dalej jako EKPCz) czy też zdefiniowanie pojęcia skuteczności załatwienia sprawy. EKPCz jest elementem prawa międzynarodowego, ze wszelkimi tego konsekwencjami dla jej stosowania na terenie Rzeczpospolitej Polskiej. Nie rozwijając szerzej tego zagadnienia, jako niebędącego przedmiotem mojego wystąpienia, należy marginalnie zauważyć, iż do jej wykładni, jak również stosowania, nie będą miały wprost zastosowania metody wykładni wypracowanej na gruncie prawa wewnętrznego, lecz punktem wyjścia muszą być normy prawa międzynarodowego publicznego, a w szczególności Konwencji Wiedeńskiej o prawie traktatów[2] w jej części III, dziale 1.

Elementem sprawiedliwości podatkowej jest całość jego praw i obowiązków związanych z kwestionowaniem przez administrację podatkową rozmiaru uszczuplenia mienia podatnika na rzecz Skarbu Państwa pod tytułem podatkowym.

Zasadnym jest również wskazanie, iż od Traktatu z Lizbony prawa i wolności chronione na mocy EKPCz są również elementem porządku prawnego UE i zostały skodyfikowane w Karcie Praw Podstawowych UE, stanowiąc prawo pierwotne UE.

Pojęcie sprawy w rozumieniu kalki pojęciowej EKPCz ma szerszy, i w zasadzie funkcjonalny charakter. Wszelkie postępowania, w których mogą być rozstrzygane prawa i obowiązki o charakterze cywilnym bądź zarzuty karne podlegają art. 6 EKPCz oraz jego wymogowi dotyczącemu rozpatrzeniu sprawy w rozsądnym terminie. Ma to zastosowanie niezależnie od tego, w jaki sposób prawo krajowe definiuje właściwe pojęcia. Na potrzeby art. 6 właściwe pojęcia zostały zdefiniowane autonomicznie i należy je pojmować w rozumieniu Konwencji, zgodnie z interpretacją Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej jako ETPC). Istotna jest nie tyle nazwa nadana postępowaniu, lecz jego charakter merytoryczny – innymi słowy, co dane postępowanie obejmuje i jakie mogą być jego konsekwencje. Np. czy postępowanie jest zdefiniowane jako karne bądź cywilne (stosując terminologię art. 6) lub, alternatywnie, jako admini-

stracyjne bądź podatkowe; lub czy zarzut zdefiniowany jest jako karny bądź dyscyplinarny.

Tytułem przykładu, znanego wszystkim uprawiającym prawo podatkowe, jest tzw. „sankcja VAT" nazwana przez ustawodawcę „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym". W świetle orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE (C935/19) z dnia 15 kwietnia 2021 r. niespornym jest, iż nie mamy do czynienia z działaniem mającym na celu rozstrzyganie wysokości podatku wynikającego z przepisów prawa, w tym przypadku zarówno krajowego jak i unijnego, lecz z wymierzaniem sankcji[3], czyli z elementem prawno-karnym w rozumieniu prawa międzynarodowego publicznego – art. 6 EKPCz.

Na gruncie EKPCz jako składniki sprawy należy wyróżnić następujące etapy ujęte w całą wiązkę postępowań, takie jak:

- Postępowanie wstępne o charakterze administracyjnym
- Postępowanie jurysdykcyjne
- Postępowanie w zakresie kontroli zgodności z prawem postępowania jurysdykcyjnego
- Postępowanie wykonawcze, w tym egzekucyjne, również w zakresie wykonania prawomocnego wyroku sądowoadministracyjnego.

Prawo do skutecznego środka zaskarżenia, jako prawo podmiotowe procesowe, znajduje swoje źródło w prawie międzynarodowym w Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Brzmienie przepisu art. 13 wskazuje, iż podmiotowym zakresem regulacji są objęte wszystkie podmioty prawa wewnętrznego członka sygnatariusza EKPCz, który upatruje naruszenia jednego z jego praw lub wolności, zagwarantowanych tąże Konwencją, niezależnie czy odbyło się to ze strony podmiotu prywatnego czy też publicznego w wykonaniu swoich funkcji urzędowych. Podmioty posiadające powyższą cechę maja prawo, w celu ochrony praw i wolności zagwarantowanych Konwencją, do skutecznego środka odwoławczego. Adresatem tegoż środka odwoławczego jest właściwy organ państwa, rozumianego zgodnie z prawem międzynarodowym, czyli organ władzy państwowej czy to administracyjnej, czy też sądowniczej. Prawo to, wola umawiających się państw, nie podlega ograniczeniom przez prawo wewnętrzne danego państwa. Do tych wniosków prowadzi, jako element egzegezy normy prawnej wywodzonej z art. 13 EKPCz, brzmienie art. 17 Konwencji wskazujące, iż żadne państwo, grupa bądź osoba nie może interpretować niniejszej Konwencji w sposób umożliwiający podjęcie działań w celu zniweczenia jakiegokolwiek prawa lub wolności, które zostały wymieniona w niej, za wyjątkiem przypadków z niej wynikających. Biorąc pod uwagę również brzmienie zarówno art. 26, jak i ograniczenie z art. 27 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów (dalej jako KWPT) nakazujące interpretować postanowienia traktatów międzynarodowych w dobrej wierze i zakazujące powoływanie się na prawo wewnętrzne dla celów niewykonania postanowień traktatowych, można sformułować wniosek, iż prawo do skutecznego środka zaskarżenia ma absolutny charakter, co do swojej istoty.

Prawo do skutecznego środka zaskarżenia, jako prawo podmiotowe procesowe, znajduje swoje źródło w prawie międzynarodowym w Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.

Jak wskazano powyżej, prawo do skutecznego środka zaskarżenia, na gruncie Konwencji, nie doznaje ograniczenia w oparciu o inne prawa nią chronione. Ograniczenia te, w zakresie skutecznego środka zaskarżenia, nie mogą podlegać ograniczeniu przez normy prawa krajowego. Nie zostały one przewidziane w treści Konwencji. Prowadzi to do wniosku, iż prawo to ma charakter uniwersalny na całym obszarze państw będących sygnatariuszami EKPCz. Jak wprost wskazano to,

in fine, w preambule do Konwencji, prawa i wolności w niej ujęte stanowią minimalny wspólny standard państw, które ją przyjęły i na mocy art. 1 zapewniają te prawa na całym obszarze zajmowanym przez Umawiające się Państwa.

Proces integracji Rzeczpospolitej Polskiej z Unia Europejską rozwinął ten zakres ochrony również przez wejście w życie postanowień Traktatu z Lizbony, zmieniającego brzmienie Traktatu o Unii Europejskiej (dalej jako TUE) przez zapisy jego art. 6[4]. Zgodnie z jego ustępem 2 Unia Europejska przystępuje do EKPCz, zaś w celu jej realizacji wprowadza do swojego porządku prawnego Kartę Praw Podstawowych w brzmieniu z 12 grudnia 2007 roku podpisanym w Strasburgu (art. 6 ust. 1 akapit 1), wskazując, iż postanowienia Karty Praw Podstawowych (dalej jako Karta) nie mogą być stosowane w sposób rozszerzający prawa i wolności wynikające z EKPCz. Jest to odzwierciedlenie przyjętej już przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zasady, iż instytucje Unii Europejskiej są związane prawami podstawowymi wynikającymi z Konwencji, jako zasadami ogólnymi prawa UE[5]. Dla kompletności trzeba jeszcze przywołać zasadę sformułowaną przez Trybunał Sprawiedliwości UE w orzeczeniu w sprawie 76/62 Van Gend & Loos[6] o bezpośredniej skuteczności prawa UE oraz jego autonomicznym, odrębnym od prawa krajowego i międzynarodowego, charakterze.

Mając powyższe na uwadze, należy również (patrząc na regulacje dotyczące podatków – w tym przede wszystkim podatków podlegających harmonizacji na gruncie regulacji prawa UE, takich jak VAT[7]) wziąć pod uwagę prawo własności podlegające ochronie w myśl art. 1 protokołu nr 1 do EKPCz. Należy wskazać, co jawi się oczywiste w świetle krajowych regulacji o charakterze konstytucyjnym (art. 84 Konstytucji RP[8]), że uszczuplenie prawa własności (uszczuplenie „mienia") z tytułu danin publicznych i podatków może się odbyć tylko na warunkach wynikających z ustawy, jako obowiązek każdego obywatela RP. Pozwala to na sformułowanie zasady, iż prawo własności i mienie obywatela podlega ochronie i jego naruszenie w płaszczyźnie danin publicznych może być wynikiem wyłącznie ingerencji ustawowej na zasadach z tej ustawy wynikających (art. 217 Konstytucji RP). Ponadto należy stwierdzić, w oparciu o przepisy Karty, iż prawo własności (mienie) podlega ochronie również na gruncie tejże regulacji w myśl art. 17 tejże. Zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty znajduje ona zastosowanie do państw członkowskich w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii na zasadach wynikających z EKPCz (art. 52 ust. 3 KPP[9]).

Biorąc pod uwagę zakres ochrony prawnej prawa własności (mienia) wskazany skrótowo powyżej na gruncie prawa UE i prawa międzynarodowego, należy popatrzeć na to zagadnienie – prawa podlegającego ochronie – przez pryzmat środków ochrony wynikających z art. 13 EKPCz, które, jak wykazano powyżej, nie ulegają ograniczeniu wolą umawiających się stron.

Określenie zakresu prawa do skutecznego środka zaskarżenia, jako minimalnego standardu ochrony nadanego zarówno przez EKPCz, jak i art. 52 ust. 3 Karty, winno odbyć się przez pryzmat orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu. Jako niesporne jawi się, w świetle przywołanych regulacji art. 17 EKPCz, jak również art. 26 i 27 KWPT, iż orzecznictwo to ma charakter normotwórczy. Normotwórczy w takim rozumieniu, że wolą umawiających się stron tenże organ sądownictwa międzynarodowego jest właściwy do określania zakresu prawa będącego przedmiotem art. 13 EKPCz.

ETPC wielokrotnie wskazywał, że art. 13 Konwencji wymaga, by krajowe systemy prawne zapewniały skuteczne środki odwoławcze (środki zaskarżenia, upoważniające właściwe organy państwowe do odniesienia się do istoty „spornego" środka zaskarżenia z tytułu naruszenia postanowień Konwencji[10]). Celem tego artykułu jest zapewnienie środków, za pomocą których osoby mogą uzyskać stosowną pomoc z tytułu naruszenia ich praw wynikających z Konwencji na szczeblu krajowym, przed skorzystaniem z międzynarodowego mechanizmu wniesienia skargi do ETPC[11]. Sama jednak ochrona zapewniana przez art. 13 Konwencji nie wymaga konkretnej formy środka odwoławczego, a Układające się Państwa dysponują pewnym marginesem oceny przy wypełnianiu ciążących na nich obowiązków wynikających z tego przepisu[12]. Charakter przedmiotowego prawa ma także wpływ na rodzaj środka odwoławczego, który Państwo jest zobowiązane zapewnić na podstawie art. 13.[13]

Skuteczność środka odwoławczego w znaczeniu art. 13 nie zależy od gwarancji korzystnego wyniku dla strony skarżącej. Należy zauważyć, że „organ" wspomniany w tym artykule nie musi być organem sądowym. Niemniej jego kompetencje i gwarancje proceduralne, których udziela, mają wpływ na stwierdzenie, czy zastosowany przed nim środek odwoławczy jest skuteczny[14]. Jeżeli dany „organ" nie jest organem sądowym, ETPC dokonuje weryfikacji jego niezależności [15] oraz gwarancji proceduralnych oferowanych przez ten organ skarżącym[16]. Ponadto nawet jeżeli pojedynczy środek odwoławczy sam w sobie nie spełnia wymogów art. 13, może je spełniać zbiór środków odwo-

ławczych przewidzianych w prawie krajowym[17].

Aby środek odwoławczy wymagany na mocy art. 13 mógł być uznany za skuteczny, musi być on dostępny zarówno w praktyce, jak i określony oraz dostępny w prawie krajowym, w szczególności w taki sposób, aby korzystanie z niego nie było bezzasadnie utrudniane przez działania lub zaniechania władz danego Państwa[18].

Co jest nad wyraz istotne, szczególną uwagę należy zwrócić na czas, w jakim rozpatrywany jest dany środek zaskarżenia, ponieważ nie jest wykluczone, że odpowiedni charakter środka odwoławczego może zostać zaprzepaszczony zbyt długim okresem jego rozpatrywania[19], co samo w sobie może zniweczyć istotę prawa chronionego na mocy Konwencji.

Artykuł 13 Konwencji gwarantuje dostępność na szczeblu krajowym środka do wykonania istoty praw oraz wolności wynikających z Konwencji, niezależnie od tego, w jakiej formie mogą one być zabezpieczane w ramach wewnętrznego porządku prawnego. A zatem konsekwencją Artykułu 13 jest wymóg, aby przepis dotyczący takiego środka w ramach prawa wewnętrznego obejmował istotę „uzasadnionej skargi" na podstawie Konwencji, oraz aby gwarantował przyznanie lub przyznawał odpowiednie zadośćuczynienie[20] za naruszenie prawa lub wolności gwarantowanej Konwencją[21].

Podsumowując, Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC) interpretuje pojęcie „skuteczność środka zaskarżenia" w kontekście art. 13 EKPCz jako obowiązek państw stron Konwencji do zapewnienia skutecznego, rzetelnego i adekwatnego sposobu ochrony praw i wolności jednostki.

Według ETPC skuteczność środka zaskarżenia oznacza, że osoba, która uważa, że jej prawa i wolności uznane w Konwencji zostały naruszone, musi mieć realną możliwość skorzystania z procedury, która pozwoli jej uzyskać ochronę przed naruszeniem tych praw i wolności.

W praktyce oznacza to, że organ państwowy odpowiedzialny za ochronę praw i wolności jednostki musi dysponować odpowiednimi uprawnieniami i narzędziami, aby skutecznie i adekwatnie chronić prawa i wolności jednostki. Ponadto procedura ta musi być prowadzona w sposób jasny, przejrzysty i zgodny z zasadami procesowymi, tak aby osoba składająca skargę mogła w pełni korzystać ze swojego prawa do obrony i uzyskania sprawiedliwego rozstrzygnięcia.

Zgodnie z orzecznictwem ETPC skuteczność środka zaskarżenia oznacza także, że organy państwowe muszą podjąć odpowiednie kroki w celu zapobieżenia dalszym naruszeniom praw i wolności jednostki oraz dokonać adekwatnej rekompensaty za już dokonane naruszenia. W praktyce oznacza to, że organy te muszą podejmować skuteczne środki w celu przywrócenia naruszonych praw i wolności, na przykład poprzez zmianę decyzji administracyjnej lub przeprowadzenie ponownego procesu sądowego, oraz przyznawać odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeśli uznamy, że jest to konieczne. Elementem skutecznego środka zaskarżenia jest skuteczne prawo do obrony.

Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC) uznaje, że skuteczne prawo do obrony jest nieodłącznym elementem skutecznego środka zaskarżenia i stanowi kluczowy element ochrony praw jednostki. W orzecznictwie ETPC można zidentyfikować kilka cech, które charakteryzują skuteczne prawo do obrony:

1.

Równość stron: Skuteczne prawo do obrony wymaga, aby obie strony miały równe szanse na przedstawienie swoich argumentów i dowodów. ETPC uznaje, że władze państwowe powinny zapewnić, że obie strony mają dostęp do tych samych środków dowodowych i procedur procesowych.

2.

Możliwość skorzystania z pomocy prawnej: Skuteczne prawo do obrony wymaga, aby osoba składająca skargę miała możliwość skorzystania z pomocy prawnej. Zgodnie z orzecznictwem ETPC osoba ta powinna mieć dostęp do pomocy prawnej na każdym etapie postępowania, włącznie z procedurą apelacyjną i kasacyjną.

3.

Możliwość przeprowadzenia dowodów: Skuteczne prawo do obrony wymaga, aby osoba składająca skargę miała możliwość przedstawienia dowodów i przeprowadzenia swojej obrony. ETPC uznaje, że osoba ta powinna mieć dostęp do tych samych środków dowodowych, jakie są dostępne dla władz państwowych.

4.

Właściwe uzasadnienie decyzji: Skuteczne prawo do obrony wymaga, aby decyzje w sprawie naruszenia praw i wolności jednostki były uzasadnione. ETPC uznaje, że organy państwowe powinny przedstawiać wystarczające uzasadnienie swoich decyzji i wyroków, tak aby osoba składająca skargę mogła zrozumieć, dlaczego jej argumenty nie zostały uwzględnione.

5.

Szybkość postępowania: Skuteczne prawo do obrony wymaga, aby postępowanie było przeprowadzane w sposób szybki i efektywny. ETPC

uznaje, że organy państwowe powinny zapewnić, że postępowanie jest przeprowadzane w odpowiednim czasie, tak aby osoba składająca skargę mogła korzystać ze swojego prawa do skutecznej ochrony swoich praw i wolności.

Konkludując, skuteczne prawo do obrony jest istotnym elementem skutecznego środka zaskarżenia, który zapewnia ochronę praw i wolności jednostki. Zgodnie z orzecznictwem ETPC skuteczne prawo do obrony charakteryzuje się równością stron, możliwością skorzystania z pomocy prawnej, możliwością przeprowadzenia dowodów, właściwym uzasadnieniem decyzji i szybkością postępowania.

Biorąc powyższe pod uwagę, jako zasadne jawi się stwierdzenie, iż w postępowaniach dotyczących podatków prowadzonych w ramach sprawy podatkowej we wskazanym wyżej rozumieniu pojęcia sprawy, przy wykładni i stosowaniu prawa podatkowego procesowego, należy brać pod uwagę, przed prawem krajowym, wytyczne w zakresie rozumienia pojęć języka prawnego w taki sposób, by zapewnić skutek zgodny z zasadami wywiedzionymi z art. 13 EKPCz.

Krzysztof J. Musiał,
doradca podatkowy

1_Polska przystąpiła do Rady Europy 26 listopada 1991 r., jednocześnie podpisując Europejską konwencję praw człowieka (co było politycznym wymogiem uzyskania członkostwa w Radzie Europy). Konwencja została ratyfikowana 19 stycznia 1993 r. i tego samego dnia weszła w życie w stosunku do Polski.

2_Konwencja Wiedeńska O Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. Dano w Warszawie dnia 27 kwietnia 1990 r.

3_Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

4_Art. 6 ust. 1 TUE stanowi: Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 roku, w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 roku w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty. Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach. Prawa, wolności i zasady zawarte w Karcie są interpretowane zgodnie z postanowieniami ogólnymi określonymi w tytule VII Karty regulującymi jej interpretację i stosowanie oraz z należytym uwzględnieniem wyjaśnień, o których mowa w Karcie, które określają źródła tych postanowień.

5_Wyrok TS z 17.12.1970 r., 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel,EU:C:1970:114.

6_Wyrok TS z 5.02.1963 r., 26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederlandse administratie der belastingen, EU:C:1963:1.

7_Dyrektywa Rady 2006/112/WE.

8_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 Nr 78, poz. 483, ze zmianami.

9_Art. 52 ust.3. KPP stanowi: „W zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same, jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę".

10_Z i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [Wielka Izba], skarga nr 29392/95, §108, ETPC 2001-V.

11_Kudła przeciwko Polsce [Wielka Izba],skarga nr 31219/96, § 152, ETPC 2000-XI.

12_Zob. np. sprawę Kaya przeciwko Turcji, wyrok z dnia 19 lutego 1998 r., Zbiór Orzeczeń 1998-I,s. 329-30, § 106.

13_Orzeczenie w sprawie Budayeva przeciwko Rosja, skarga nr 15339/02 § 191.

14_Zob. Klass i Inni przeciwko Niemcom, 6 września 1978 roku, Seria A nr 28).

15_Zob. np. Leander przeciwko Szwecji, 26 marca 1987 roku, §§ 77 i 81-83,Seria A nr 116, oraz Khan przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 35394/97, §§ 44-47, ETPC 2000-V.

16_Zob. na zasadzie mutatis mutandis Chahal przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, 15 listopada 1996 roku, §§ 152-154, Reports of Judgments and Decisions 1996-V.

17_Zob. Rotaru przeciwko Rumunii [Wielka Izba], nr 28341/95, § 69,ETPC 2000-V.

18_Zob. Çakıcı przeciwko Turcji [Wielka Izba], nr 23657/94, § 112, ETPC 1999-IV.

19_Zob. Doran przeciwko Irlandii, nr 50389/99, § 57, ETPC 2003-X.

20_Patrz, wśród wielu innych organów, sprawa Kudła przeciwko Polsce [GC], nr 30210/96, § 157, ECHR2000-XI; oraz Christine Goodwin, powołana wyżej, §112–113.

21_A similiare § 46 Orzeczenie w sprawie Stowarzyszenie Wietnamczyków w Polsce „Solidarność i Przyjaźń" przeciwko Polska, skarga nr 7389/09.

Strata w podstawie wyliczenia

daniny solidarnościowej

w świetle orzecznictwa

Od 1 stycznia 2019 r. obowiązuje ustawa z dnia 23.10.2018 roku o Funduszu Solidarnościowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1787 ze zm.), która wprowadziła dodatkowy obszar opodatkowania, tj. „daninę solidarnościową".

Piotr Borto

Celem wprowadzenia daniny solidarnościowej było wdrożenie w Polsce przepisów pozwalających na poprawę sytuacji społecznej i ekonomicznej rodzin, których członkowie należą do grup osób dotkniętych niepełnosprawnością. Nowa danina została wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jej uregulowania szczegółowo zostały wskazane w rozdziale 6a u.p.d.o.f. dotyczącym daniny solidarnościowej. Zgodnie z art. 30h u.p.d.p.o.f osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny[1].

Podstawą obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach wskazanych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f, po ich pomniejszeniu o:

1) Kwoty składek, o których mowa w art. 36 ust.1 pkt 2 i 2a, oraz składek, o których mowa art. 30c ust. 2 pkt 2,

2) Kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5 – odliczone od tych dochodów.

Przy ustalaniu wysokości podstawy obliczenia daniny solidarnościowej w roku kalendarzowym, o którym mowa w ust. 4, uwzględnia się dochody i kwoty pomniejszające te dochody zgodnie z ust. 2 wykazywane w:

1) rocznym obliczeniu podatku, o którym mowa w art. 34 ust. 7, jeżeli podatek wynikający z tego rozliczenia jest podatkiem należnym,

2) zeznaniach wymienionych w art. 45 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i 2 oraz ust.1aa – których termin złożenia upływa w okresie od dnia następującego po dniu upływu terminu na złożenie deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej w roku poprzedzającym ten rok kalendarzowy do dnia upływu terminu, o którym mowa w ust. 4.

Osoby fizyczne, o których mowa w ust. 1, są obowiązane składać urzędom skarbowym deklarację o wysokości daniny solidarnościowej, według udostępnionego wzoru, w terminie do dnia 30 kwietnia roku kalendarzowego i w tym terminie wpłacić daninę solidarnościową. Przepisy art. 45 ust. 1b i 1c stosuje się odpowiednio.

Deklaracja o wysokości daniny solidarnościowej zawiera dane umożliwiające prawidłową identyfikację osoby fizycznej i urzędu skarbowego, do którego kierowana jest deklaracja, oraz poprawne rozliczenie daniny solidarnościowej.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępnia na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na piśmie utrwalonym w postaci elektronicznej, wzór deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej.

Art. 30i. [Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do daniny solidarnościowej; podmiot posiadający uprawnienia organu podatkowego w zakresie daniny solidarnościowej].

1. Do daniny solidarnościowej stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej.

2. Uprawnienia organu podatkowego przysługują naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych, a w przypadku:

1) gdy jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa – organowi wymienionemu w art. 13a Ordynacji podatkowej;

2) spraw, o których mowa w art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej – Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

Obliczenie podstawy opodatkowania daniny solidarnościowej wywołało spór w zakresie prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania o odliczenia strat.

W sporze ugruntowały się dwa odmienne stanowiska:

–1) W celu ustalenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej należy w pierwszej kolejności określić dochód w powiązaniu ze specyficznymi zasadami jego ustalenia w ramach wspomnianych przepisów. Dopiero na podstawie tak zdefiniowanego dochodu (dochodów) należy dokonać pomniejszeń wskazanych w art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f. Nie jest zatem możliwe uwzględnienie innych odliczeń/pomniejszeń/obniżeń w ramach wyliczenia podstawy obliczenia podatku niż uregulowane wprost w art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f.

–2) Dla celów ustalenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej należy przyjąć, że dochodem podlegającym opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. jest dochód, o którym mowa w art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., po obniżeniu o straty z danego źródła przychodu (zgodnie z art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.).[2].

Według stanowiska organów podatkowych przepis art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na kategorie dochodów, na podstawie których

Według stanowiska organów podatkowych przepis art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na kategorie dochodów, na podstawie których oblicza się daninę solidarnościową.

oblicza się daninę solidarnościową. Przepis ten wskazuje również, jakie wartości pomniejszają ww. dochody dla potrzeb obliczenia daniny solidarnościowej. Posługując się w art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odesłaniem do art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f ustawy, ustawodawca mówi wyłącznie o dochodach podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w tych przepisach. Co istotne, w art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca posłużył się ogólnym określeniem „dochodów podlegających opodatkowaniu" – nie odniósł się do szczegółowych regulacji dotyczących podstawy obliczenia podatku w trybach opodatkowania, których dotyczą art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f tej ustawy. Słusznie przy tym zwrócił uwagę organ pierwszej instancji, że przepis art. 30c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji dochodu, lecz wskazuje podstawę obliczenia podatku, o której mowa w art. 30c ust. 1 ustawy. Jednym z elementów tej podstawy jest dochód wyliczony w sposób określony w tym przepisie – dla potrzeb określenia podstawy obliczenia podatku. Natomiast według definicji zawartej w art. 9 ust. 2 ww. ustawy dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Definicja dochodu wskazuje, że elementy, które mają wpływ na wartość dochodu, to przychody i koszty uzyskania przychodów.

Pojęcie „dochodu" nie zawiera w sobie wartości strat z lat ubiegłych (pomniejszenia o taką stratę). Zatem przy określaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej nie uwzględnia się straty z lat ubiegłych. Uprawnienie takie nie wynika bowiem z treści przepisu art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Niezależnie od powyższego, zestawienie przywołanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala zauważyć, że zarówno art. 30h ust. 2 pkt 1 ustawy, jak i art. 30c ust. 2 ustawy mówi o pomniejszeniu (sumy dochodów, dochodu) o składki na ubezpieczenie społeczne określone w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. a i pkt 2a. Zakładając zatem racjonalność ustawodawcy, zbędnym byłoby powtórzenie w art. 30h ust. 2 pkt 1 ustawy uprawnienia do pomniejszenia sumy dochodów o składki na ubezpieczenie społeczne, skoro uprawnienie to przysługuje już na podstawie art. 30c ust. 2 ustawy, do którego art. 30h ust. 2 ustawy odsyła. Uwzględnienie odmiennego stanowiska w omawianym zakresie skutkowałoby dwukrotnym pomniejszeniem dochodu o kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy w kontekście brzmienia art. 30c ust. 2 i 3 i art. 30h ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym przyjąć należy, że użycie w art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sformułowania „sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9, i 9 a, art. 30 b, art. 30c oraz art. 30f" wbrew argumentacji Pełnomocnika nie daje podstaw do zastosowania przy określaniu dochodu stanowiącego podstawę wyliczenia

daniny solidarnościowej wszystkich zasad opodatkowania zawartych w art. 30c tej ustawy. Jak już wyżej zauważono, brzmienie ww. przepisu art. 30h ust. 2 wskazuje jedynie rodzaje dochodów, opodatkowanych na różnych zasadach, które sumuje się przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej. Wniosek powyższy potwierdza ponadto brzmienie art. 30h ust. 3 ustawy, który doprecyzowuje sposób naliczania daniny solidarnościowej za dany rok podatkowy. Reasumując – przy ustalaniu wysokości podstawy obliczenia daniny solidarnościowej odliczeniu od dochodu podlegają wyłącznie składki na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz kwoty wymienione w art. 30f ust. 5 tej ustawy. Brak jest natomiast podstaw do uwzględnienia przy określaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej strat z lat ubiegłych[3].

Oba prezentowane stanowiska znalazły wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych. Część Wojewódzkich Sądów Administracyjnych podzieliła pogląd organów podatkowych na to, że przepisy nie pozwalają podatnikowi na pomniejszenie podstawy opodatkowania daniną solidarnościową o stratę z lat ubiegłych, zaś część sądów administracyjnych przyznała prawo podatnikowi do pomniejszenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o stratę z lat ubiegłych. Poniższa tabela prezentuje zestawienie orzecznictwa.

Orzeczenia NIE UZNAJĄCE prawa do pomniejszania o stratę podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej	Orzeczenia UZNAJĄCE prawo do pomniejszania o stratę podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 23 lutego 2021 r. I SA/Bd 21/21[4].	I SA/Go 398/20, Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej – Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 grudnia 2020 r.[5]
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lipca 2021 r[6].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 lutego 2022 r. I SA/Go 455/21 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej. Kwestia możliwości odliczenia straty w ramach jednego źródła dochodu[7].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 października 2021 r. I SA/Bd 477/21[8].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 21 czerwca 2022 r. I SA/Rz 229/22 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[9].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 lutego 2022 r. I SA/Kr 1626/21 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[10].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 lipca 2022 r. I SA/Gl 242/22 Odliczanie straty przy ustalaniu podstawy daniny solidarnościowej[11].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 maja 2022 r. I SA/Gl 229/22 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[12].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2022 r. I SA/Kr 1458/21[13].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 maja 2022 r. I SA/Wr 1002/21 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[14].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 września 2022 r. I SA/Gl 243/22[15].

Orzeczenia NIE UZNAJĄCE prawa do pomniejszania o stratę podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej	Orzeczenia UZNAJĄCE prawo do pomniejszania o stratę podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2022 r. I SA/Gl 237/22 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[16].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 listopada 2022 r. I SA/Kr 759/22[17].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 14 lipca 2022 r.[18]I SA/Kr 341/22.	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 listopada 2022 r. I SA/Po 454/22[19].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 14 lipca 2022 r. I SA/Kr 340/22[20].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2022 r. I SA/Po 614/22[21].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14 lipca 2022 r. I SA/Ol 338/22 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[22].	Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2022 r. I SA/Po 613/22[23].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14 lipca 2022 r. I SA/Ol 337/22[24].	Wyrok Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Kielcach z dnia 2 marca 2023 roku ISA Ke423/22[25].
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 listopada 2022 r. I SA/Kr 884/22[26].	–
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 listopada 2022 r. I SA/Bd 556/22[27].	Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2022 r. II FSK 452/22 Podstawa obliczenia daniny solidarnościowej[28].

Jak można zauważyć, linia orzecznicza przyjęta przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim konsekwentnie uznaje prawa do pomniejszania o stratę z lat ubiegłych podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej, w przeciwieństwie do Sądu Wojewódzkiego w Bydgoszczy, który za każdym razem odmawia prawa do pomniejszania o stratę z lat ubiegłych. WSA w Krakowie, w Gliwicach czy też w Poznaniu wydawały orzeczenia, które wyrażały aprobatę do pomniejszania podstawy wyliczenia daniny solidarnościowej o stratę z lat ubiegłych, a także przeciwne – negujące takie prawo.

Niewątpliwie przełomowym orzeczeniem był Wyrok NSA z 19.07.2022 r, który zaakceptował prawo do pomniejszania o stratę z lat ubiegłych podstawy do wyliczenia daniny solidarnościowej. To pierwsze orzeczenie NSA prawdopodobnie zainicjowało zmianę w podejściu do interpretacji przepisów przez niektóre sądy.

Jak zasygnalizowałem na początku, moim zdaniem kluczowe dla rozstrzygnięcia opisanego wyżej problemu interpretacji art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f. jest odniesienie się do dwóch dyrektyw interpretacyjnych, błędu *pars pro toto* oraz zakazu wykładni *per non est*. Obie dyrektywy w zasadzie bazują na założeniu, że każde słowo użyte przez prawodawcę musi mieć sens i znaczenie. Co do błędu *pars pro toto* – jest on popełniany w przypadku ustalenia treści normy prawnej w oparciu

o fragment przepisu, a nie całą jego treść. Z kolei treścią dyrektywy *per non est* jest przeświadczenie, że nie można przyjąć wykładni przepisu, w świetle której jakaś jego część byłaby bezprzedmiotowa i pozbawiona sensu, a określonych słów użyto bez wyraźnej ku temu potrzeby (są puste i nic nie znaczą). W konsekwencji nie jest dopuszczalne interpretowanie przepisu w taki sposób, który pozbawiałby części tego przepisu znaczenia prawnego.

Takie stanowisko reprezentowane jest przez część Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (patrz wyżej w tabeli) oraz w sposób jednolity przez Naczelny Sąd Administracyjny, który w ostatnich swoich orzeczeniach jednolicie przyznał prawo do uwzględnienia straty w dochodzie z danego źródła przy obliczaniu podstawy do daniny solidarnościowej[29]. W orzecznictwie tym pojawia się jeszcze jedna argumentacja przemawiająca za uwzględnieniem prawa do odliczenia straty od podstawy daniny solidarnościowej – brak jednoznacznego zakazu. Gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było uniemożliwienie odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, to taka regulacja zostałaby wprost wskazana w przepisach ustawy podatkowej. Takiego zastrzeżenia ustawodawca jednak nie zawarł, określając zasady opodatkowania daniną solidarnościową. Rolą ustawodawcy jest zaś respektowanie zasad prawidłowej legislacji, w tym tworzenie przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów oraz unikanie zbędnych powtórzeń, których dokonanie nie może stanowić podstawy do stosowania wykładni zawężającej art. 30h ust. 2 ustawy o PIT (na niekorzyść podatnika). Niezbędnym elementem zasady demokratycznego państwa prawnego jest zasada jednoznaczności prawa. Podatnik nie powinien zaś ponosić negatywnych skutków prawnych niejasności przepisów.[30]

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej [31] zmienił swoje stanowisko i przyznał prawo (dopiero po jednolitych orzeczeniach NSA) podatnikowi do uwzględnienia straty w podatku dochodowym przy obliczaniu postawy daniny solidarnościowej.

Piotr Borto,
doradca podatkowy

1_M. Brzostowska, P. Kubiesa [w:] M. Brzostowska, P. Kubiesa, PIT. Komentarz, Warszawa 2022, art. 1.

2_K. Kanka, Praktyczne współstosowanie dyrektyw interpretacyjnych na przykładzie ustalenia podstawy opodatkowania daniną solidarnościową, PP 2021, nr 12, s. 44–49.

3_Decyzja podatkowa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Kielcach, 2022 rok.

4_Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23.02.2021 r., I SA/Bd 21/21, LEX nr 3168456.

5_Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 29.12.2020 r., I SA/Go 398/20, LEX nr 3113099.

6_Wyrok WSA w Warszawie z 7.07.2021 r., III SA/Wa 2497/20, LEX nr 3265358.

7_Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.02.2022 r., I SA/Go 455/21, LEX nr 3320950.

8_Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12.10.2021 r., I SA/Bd 477/21, LEX nr 3248439.

9_Wyrok WSA w Rzeszowie z 21.06.2022 r., I SA/Rz 229/22, LEX nr 3365075.

10_Wyrok WSA w Krakowie z 8.02.2022 r., I SA/Kr 1626/21, LEX nr 3322935.

11_Wyrok WSA w Gliwicach z 26.07.2022 r., I SA/Gl 242/22, LEX nr 3388337.

12_Wyrok WSA w Gliwicach z 18.05.2022 r., I SA/Gl 229/22, LEX nr 3356955.

13_Wyrok WSA w Krakowie z 10.08.2022 r., I SA/Kr 1458/21, LEX nr 3426942.

14_Wyrok WSA we Wrocławiu z 25.05.2022 r., I SA/Wr 1002/21, LEX nr 3363169.

15_Wyrok WSA w Gliwicach z 19.09.2022 r., I SA/Gl 243/22, LEX nr 3411586.

16_Wyrok WSA w Gliwicach z 2.06.2022 r., I SA/Gl 237/22, LEX nr 3355506.

17_Wyrok WSA w Krakowie z 9.11.2022 r., I SA/Kr 759/22, LEX nr 3451530.

18_Wyrok WSA w Krakowie z 14.07.2022 r., I SA/Kr 341/22, LEX nr 3397984.

19_Wyrok WSA w Poznaniu z 22.11.2022 r., I SA/Po 454/22, LEX nr 3441930.

20_Wyrok WSA w Krakowie z 14.07.2022 r., I SA/Kr 340/22, LEX nr 3398119.

21_Wyrok WSA w Poznaniu z 14.12.2022 r., I SA/Po 614/22, LEX nr 3452847.

22_Wyrok WSA w Olsztynie z 14.07.2022 r., I SA/Ol 338/22, LEX nr 3390381.

23_Wyrok WSA w Poznaniu z 14.12.2022 r., I SA/Po 613/22, LEX nr 3452990.

24_Wyrok WSA w Olsztynie z 14.07.2022 r., I SA/Ol 337/22, LEX nr 3390384.

25_Wyrok WSA w Kielcach z 2.03.2023 r., ISA/Ke 423/22, orzeczenie z własnych zasobów.

26_Wyrok WSA w Krakowie z 9.11.2022 r., I SA/Kr 884/22, LEX nr 3441622.

27_Wyrok WSA w Bydgoszczy z 15.11.2022 r., I SA/Bd 556/22, LEX nr 3450881.

28_Wyrok NSA z 19.07.2022 r., II FSK 452/22, LEX nr 3398166.

29_Stanowisko NSA wyrażone w uzasadnieniu wyroków: z dnia 1 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 452/22, z dnia 7 grudnia 2022 r., sygn. akt II FSK 1172/22, z dnia 13 grudnia 2022 r., sygn. akt II FSK 1072/22.

30_Wyrok WSA w Kielcach z 2.03.2023 r., I SA/Ke 423/22, orzeczenie z własnych zasobów.

31_Pismo z dnia 23.03.2023 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0113-KDIPT-2-3.4011.908.2021.7.NM, http://sip.mf.gov.pl.

Czy podatki mogą być sprawiedliwe?

Konferencja Zachodniopomorskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych odbyła się w 21 października 2022 r. w Szczecinie

Krajowa Izba Doradców Podatkowych

KWARTALNIK

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
Iwona Biernat-Baran

Członkowie kolegium redakcyjnego:
Dr Agnieszka Franczak, Wanda Nowak, Krystyna Waga

Redaktor naczelny:
Iwona Biernat-Baran,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
Agnieszka Rogowska

Projekt graficzny, skład i łamanie:
Agnieszka Warda,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:
Krajowa Izba Doradców Podatkowych
01-211 Warszawa
ul. Giełdowa 4C/34,
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe" „Kwartalnika Doradca Podatkowy"nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiejkolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

Dołącz do katalogu DORADCÓW PODATKOWYCH