

**STANOWIENIE I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE
FISKALNE I POZAFISKALNE GRANICE OPODATKOWANIA
X JUBILEUSZOWA OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA
LUBLIN, 4-5 CZERWCA 2018 R.**

W dniach 4-5 czerwca 2018 r. w Collegium Iuridicum Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II odbyła się X Jubileuszowa Konferencja Naukowa z cyklu: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce nt. Fiskalne i pozafiskalne granice opodatkowania*. Organizatorami tegorocznej konferencji byli: Katedra Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Katedra Finansów Publicznych Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oraz Izba Administracji Skarbowej w Lublinie. Do grona współorganizatorów sympozjum w bieżącym roku dołączyła Fundacja Instytut Badań ADR Prawo i Gospodarka.

W sympozjum, podobnie jak w latach ubiegłych, udział wzięli przedstawiciele różnych środowisk prawniczych związanych ze stosowaniem prawa podatkowego w Polsce: sędziowie sądów administracyjnych (w tym NSA), doradcy podatkowi, pracownicy naukowcy z różnych ośrodków akademickich, a także pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej. Podczas konferencji wygłoszonych została rekordowa liczba aż 23 referatów. Program spotkania obejmował pięć sesji, pomiędzy którymi przeprowadzono panele dyskusyjne poświęcone tematyce podjętej w poszczególnych wystąpieniach.

Otwarcia konferencji oraz powitania gości w imieniu organizatorów dokonali dr hab. Monika Münnich z Katedry Finansów i Prawa Finansowego WPPKiA KUL oraz dr Adam Zdunek Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łęcznej.

Sesji I zatytułowanej: *Granice opodatkowania a polityka podatkowa państwa* przewodniczyła dr hab. Beata Kucia-Guściora (KUL). Podczas sesji wygłoszone zostały 4 referaty. Jako pierwszy głos zabrał prof. zw. dr hab. Witold Modzelewski (UW, Instytut Studiów Podatkowych), który wygłosił referat pt. *Refleksje dotyczące procesu stanowienia materialnego prawa podatkowego a zmiana*

na paradygmatu. W swym wystąpieniu podniósł niezwykle istotny z punktu widzenia stanu finansów publicznych problem tolerowania w ostatnich latach masowego uchylania się od opodatkowania, w tym wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług. Zdaniem prelegenta, jak dotąd polski ustrój konstytucyjny nie przeciwstawiał się degradacji procesu stanowienia i stosowania prawa podatkowego. W referacie prof. W. Modzelewski określił trzy zasadnicze dla całego wystąpienia pytania, do których odnosił się w poszczególnych częściach wystąpienia:

- czy tworzenie dziurawych przepisów prawa przez biznes optymalizacyjny jest zgodne z Konstytucją?
- czy demokracja to tylko formalne, fasadowe procedury, w których nie jest istotne, w czyim interesie tworzone jest prawo?
- jakie są granice wolności obywatelskich w uchylaniu się od opodatkowania, czy lobbyści powinni pisać ustawy podatkowe oraz czy jest to zgodne z ustawą zasadniczą.

Prelegent stwierdził, że zjawisko tolerowania luki podatkowej było przykładem głębokiej atrofii procesu tworzenia i stosowania prawa podatkowego, a przede wszystkim pogwałceniem ładu konstytucyjnego naszego kraju: czy do wolności obywatelskich należy uchylanie się od opodatkowania, tworzenie „struktur optymalizacyjnych”, wystawianie fikcyjnych faktur z tytułu usług, których nikt nigdy nie wykonał, a władza publiczna może uchylać się od obowiązku zwalczania tych zjawisk? Zdaniem prelegenta, żyjemy pod dyktandem swoistej poprawności, a tam dominuje pogląd, że czym gorzej z podatkami, tym lepiej, bo czym są „mniejsze”, a państwo jest gorzej opłacane i bardziej nieudolne, tym jeszcze lepiej, bo „nie może przeszkodzić w rozwoju nieskrępowanej przedsiębiorczości”. W opinii prof. W. Modzelewskiego w tym paradygmacie nie mieści się teza, że owych równie niskich i prostych podatków nikt nie będzie płacić, gdy nasze państwo będzie słabe, a „nieskrępowana swoboda” może być (i będzie) wykorzystywana przez bandytów i złodziei (również tych w drogich garniturach), a także obce, wrogie nam państwa (z reguły inne państwa są tu wrogie), aby zniszczyć i ogołocić nasz kraj z pieniędzy. Z tych względów referent sformułował trzy kluczowe postulaty pod adresem prawodawcy podatkowego, które w jego opinii stanowią niezbędną przesłankę, fundament obrony interesów naszego kraju. Po pierwsze, należy przeciąć wszelkie związki organów władzy publicznej, szerzej – sektora publicznego – z biznesem optymalizacyjnym, który specjalizuje się w „agresywnym planowaniu podatkowym”. Po wtóre, należy wyeliminować niejawną lobbującą w procesie tworzenia prawa: każdy ekspert lub konsultant musi publicznie ujawnić, czy nie pozostaje w konflikcie interesów czyniąc

to pod rygiorem odpowiedzialności karnej. Po trzecie, wskazane jest powołanie komisji śledczej w celu zbadania wszelkich patologii nie tylko w procesie tworzenia przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, ale również innych podatków (zwłaszcza akcyzy i podatku dochodowego), gdzie straty są równie duże, a nawet wyższe w proporcji do uzyskanych dochodów.

Jako druga głos w I Sesji zabrała pani prof. dr hab. Hanna Kuzińska (ALK w Warszawie) z wystąpieniem pt. *Fiskalne granice opodatkowania w teorii i polskiej praktyce*. Prelegentka przedstawiła tytułowe zagadnienie z punktu widzenia nauk ekonomicznych. W teorii ekonomii przez granice opodatkowania rozumie się taki ich poziom, który wywołuje spadek aktywności gospodarczej i zmniejszenie dochodów państwa. Zjawisko to można odnosić do progresji podatkowej występującej w podatkach dochodowych, ale też do łącznej stopy opodatkowania. Osiągnięcie na krzywej Laffera punktu przesilenia oznacza, że dalsze zwiększanie stopy opodatkowania (lub progresji podatkowej) może już tylko powodować gorsze wykorzystanie zasobów w gospodarce. Zweryfikowanie tej teoretycznej konstrukcji ekonomicznej utrudnia zjawisko przeczalności podatków, a także ucieczka przed podatkami, która powoduje, że przy niezmienionej nominalnej stopie opodatkowania dochody budżetu państwa maleją. Nie wynika to wówczas z osiągnięcia granic opodatkowania, lecz ze słabości administracji podatkowej. W literaturze zwykle omawia się górne granice opodatkowania, choć staje się coraz bardziej oczywiste, że nie mniej, tylko inne skutki ekonomiczne niesie określanie granic minimalnych.

Jako kolejna głos zabrała Ewa Michna (sędzia WSA w Krakowie) z referatem pt.: *Czy ustawodawca może wszystko? – granice opodatkowania według Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*. Prelegentka przedstawiła rzadko podnoszony w piśmiennictwie problem wpływu orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPCz) na stosowanie prawa podatkowego w Polsce zarówno przez polskie organy Krajowej Administracji Skarbowej, jak i krajowe sądy administracyjne. Sędzia E. Michna omówiła na podstawie wybranych orzeczeń ETPCz zakres swobody ustawodawcy krajowego odnośnie do sposobu opodatkowania oraz regulacji podatkowych przepisów proceduralnych.

Ostatnim prelegentem I Sesji konferencji był dr Piotr Pomorski (KUL), który wygłosił referat pt. *Fiskalizm podatkowy – konteksty (poza)prawne*. W swym wystąpieniu skoncentrował się najpierw na zdefiniowaniu tytułowego pojęcia fiskalizmu podatkowego, gdyż jest to w jego opinii pojęcie wymykające się jednoznacznej kategoryzacji. Referent podniósł, że fiskalizm, jako zjawisko inkluzywne, łączy w sobie aspekty sprawowania suwerennej władzy podatkowej, uwarunkowania podejmowania decyzji politycznych, a także reakcje i oczekiwania społeczne w zakresie skali i struktury obciążeń podatkowych.

Wszystkie te czynniki, zdaniem mówcy są powiązane ze sobą dynamicznymi relacjami zachodzącymi na płaszczyźnie gospodarczo-finansowych realiów naszego kraju. W słowach wieńczących wystąpienie referent wskazał, na potrzebę zastanowienia się i zbadania tego, jaki jest wzajemny wpływ stosunków prawnych, politycznych i społecznych. Analizy takie mogłyby pomóc lepiej weryfikować poziom fiskalizmu podatkowego oraz trafnie identyfikować realne potrzeby finansowe władz publicznych stojące nierzadko w sprzeczności z interesem ekonomicznym szerokich grup podatników.

Sesję I zakończył poprowadzony przez dr hab. B. Kucia-Guściorę (moderatora) panel dyskusyjny w całości poświęcony problemom związanym z powstaniem i likwidacją luki podatkowej. Głos w dyskusji wzięli prof. dr hab. Witold Modzelewski, dr hab. Halina Kuzińska, dr hab. Jolanta Szolno-Koguc oraz dr Piotr Pomorski.

Po krótkiej przerwie kawowej obrady zostały wznowione. Sesji II pt. *Granice opodatkowania w ogólnym prawie podatkowym* przewodniczyła jako moderator dr hab. J. Szolno-Koguc, prof. UMCS. W trakcie obrad w tej części sympozjum wygłoszone zostały 3 referaty.

Jako pierwszy głos zabrał dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM, sędzia WSA w Poznaniu. Prelegent wygłosił referat pt. *Czasowe granice opodatkowania w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*. Wystąpienie rozpoczął od przywołania słów prof. Wojciecha Łączkowskiego, że są dwie granice opodatkowania: dolna i górna. Pierwszą wyznaczają potrzeby fiskalne państwa, a drugą możliwości płatnicze podatnika. Rozwijając tę myśl referent wskazał na trzy rodzaje innych granic opodatkowania: prawne, ekonomiczne i psychologiczne. Granice ekonomiczne zdaniem prelegenta mają ścisły związek z przywołanym cytatem prof. W. Łączkowskiego. Granice prawne wyznacza Konstytucja RP i ustawodawstwo podatkowe, które wskazuje przestrzeń czasową, w ramach której funkcjonują organ podatkowy i podatnik. Natomiast granice psychologiczne wiążą się ze zjawiskiem, które, za dr. hab. Ryszardem Sowińskim, referent określił mianem oporu podatkowego, u którego podłoża leży nie tylko niechęć do uiszczania podatku z uwagi na wysokość stawek etc, ale także takie uwarunkowania jak płeć, wiek, zawód. W dalszej części wystąpienia dr hab. D. Mączyński omówił wpływ orzecznictwa TSUE na orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych w sprawach dotyczących przedawnienia.

Jako druga głos zabrała Alicja Sarna (doradca podatkowy), która wygłosiła referat pt. *Czasowe granice opodatkowania, przedawnienie zobowiązania a postępowanie karne skarbowe*. Prelegentka omówiła problematykę związaną z rozbieżnościami interpretacji dotyczących przepisów ordynacji podatko-

wej normujących przedawnienie a przepisami art. 17 ust. 1 Kodeksu karnego skarbowego. W konkluzjach referentka podniosła, że obowiązujące w ordynacji podatkowej przepisy dopuszczające zawiedzenie biegu przedawnienia powodują, że bieg terminu może być przerwany *ad calendas graecas*.

Następnie głos zabrał dr Rafał Bucholski (UZ), który poświęcił swoje wystąpienie *Problematyce stosowania wybranych ulg i zwolnień w podatku rolnym*. Wygłoszony referat dotyczył kwestii realnego stosowania ulg i zwolnień w podatku rolnym jako narzędzi wyznaczających granice opodatkowania. Referent dokonując oceny regulacji we wskazanym zakresie zauważył, że dodawanie nowych regulacji w zakresie ulg i zwolnień na przestrzeni lat skutkuje zmniejszeniem czytelności norm prawnych dla podatników tej daniny. Problematyczne jest np. zawieranie w jednym katalogu ulg i zwolnień udzielanych na wniosek jak i z urzędu. Czynnikiem mającym wpływ na granice opodatkowania mogą być, w opinii dr R. Bucholskiego, także kompetencje urzędników gminnych. Referent w konkluzjach stwierdził, że powyższe elementy, wraz z brakiem w wielu przypadkach jednolitego orzecznictwa, mogą być przyczyną niejednorodności granic opodatkowania tej samej grupy podatników.

Sesję II zakończył krótki panel dyskusyjny, w którym – obok prelegentów – udział wzięła Bożena Zybura (doradca podatkowy). Tematyka panelu poświęcona była dochodom nieujawnionym.

Moderatorem Sesji III zatytułowanej: *Granice opodatkowania w podatkach dochodowych*, był dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK. W toku sesji wygłoszonych zostało aż siedem referatów. Wszystkie poświęcone były problematyce podatków dochodowych.

Pierwszym prelegentem tej sesji był dr Adam Bartosiewicz (doradca podatkowy), który wygłosił referat pt. *De minimis non curat praetor. Zdrowy rozsądek jako przesłanka ustawowych i pozaustawowych czynników wyznaczających granice opodatkowania podatkami dochodowymi*. Żadna regulacja prawna – nawet, jeśli jej twórcom przyświecają takie ambicje – nie może być całkowicie kompletna albo całkowicie jednoznaczna. Życie zawsze wyprzedza prawo co najmniej o krok i w związku z tym objawia podmiotom stosującym prawo sytuacje, które albo nie są uregulowane albo też poddane są bardzo ogólnej regulacji prawnej (poddającej się różnym interpretacjom). Autor wykazuje, że w tego rodzaju sytuacjach jedną z przesłanek wskazujących sposób rozstrzygnięcia danego problemu (w ramach decyzji walidacyjnej czy też wyboru wyniku wykładni) powinien być zdrowy rozsądek.

Jako druga głos zabrała Aleksandra Wrzesińska-Nowacka (sędzia NSA), która wygłosiła referat pt. *Zwolnienia podatkowe a realizacja celów społecznych na tle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. W swoim wystąpieniu

referentka poddała analizie, na tle orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, zakres swobody ustawodawcy przy stanowieniu przepisów o zwolnieniach podatkowych i granice tej swobody, wynikających m.in. z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP. Na przykładzie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rozważała cele społeczne, które zdaniem ustawodawcy uzasadniają rezygnację z dochodów z tytułu podatku. Główną uwagę podczas wystąpienia skoncentrowała na uldze dotyczącej zwolnienia dochodu uzyskanego ze źródła z art. 10 ust.1 pkt 8 ustawy, prawidłowości regulacji w tym zakresie, w kontekście celu tej ulgi, a także z punktu widzenia zasad prawidłowej legislacji i realizacji zasady pogłębiania zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa. W referacie przywołane zostały liczne przykłady z orzecznictwa sądów administracyjnych wskazujące, zdaniem referentki, na niespójność przepisów dotyczących zwolnień z innymi przepisami obowiązującymi w systemie prawa i mającymi sprzyjać zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli i na tworzenie jedynie pozoru ochrony prawnej poprzez stanowienie wymogów, wprawdzie możliwych do spełnienia, ale stanowiących zbytni formalizm, nieuzasadniony żadnymi przekonującymi argumentami.

Trzeci referat wygłosiła dr Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska (UPH w Siedlcach) pt. *Wpływ procesu stosowania prawa podatkowego na faktyczne granice opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych*. Celem referatu była analiza kierunków i zakresu wpływu procesu stosowania prawa na faktyczne granice opodatkowania na przykładzie ulgi rehabilitacyjnej przewidzianej w podatku dochodowym od osób fizycznych. W referacie prelegentka wskazała, że obowiązujące przepisy wyznaczają granicę ingerencji państwa w prawa jednostki. Wydawać by się mogło, że jedynym warunkiem zabezpieczenia interesów podatnika jest ujęcie w obowiązujących przepisach odpowiednich zasad zabezpieczających jego uprawnienia. Jednak, jak podniosła prelegentka, odkąd zaczęły powstawać zbiory praw, okazało się, że nie zawsze intencja prawodawcy realizowana jest przez podmioty stosujące prawo. Zjawisko to dało początek różnym koncepcjom co do tego, jakie uprawnienia posiada interpretator przepisów. Oprócz obowiązujących przepisów, granice opodatkowania wyznacza w znacznej mierze praktyka stosowania prawa. Niekiedy interpretacja przepisów odbiega dalece od motywów jego uchwalenia. Wówczas rzeczywiste czy faktyczne granice opodatkowania przebiegają odmiennie niż zostały zaplanowane.

W dalszej kolejności głos zabrał dr Krzysztof Radzikowski (UW), który wygłosił referat pt. *W poszukiwaniu granic opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych: dochody nieujawnione a czynności, które nie mogą być przedmio-*

tem prawnie skutecznej umowy (zagadnienia teoretycznoprawne). Referat zawierał ocenę uchylonych przepisów art. 20 ust. 3h oraz obecnie obowiązujących (rozdział 5a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle teoretycznoprawnego modelu opodatkowania dochodów nieujawnionych. Omawiana instytucja, zdaniem prelegenta, determinuje granice podatku dochodowego od osób fizycznych w tym sensie, że może je rozszerzyć na przysporzenia, które w ujęciu modelowym nie powinny temu podatkowi podlegać. W szczególności dotyczy to korzyści pochodzących z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4), w tym korzyści z prostytucji, często powoływanej jako źródło utrzymania w toku postępowań w sprawie dochodów nieujawnionych. W opinii referenta istotą omawianej instytucji jest domniemanie na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, że „odpowiadające im” przychody zostały osiągnięte w miejscu obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (aspekt terytorialny z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), że źródeł podlegających opodatkowaniu na jej podstawie (aspekt przedmiotowy) i w momencie dokonania wydatku lub zgromadzenia mienia (aspekt temporalny z uwzględnieniem przedawnienia). W ujęciu modelowym dochodami nieujawnionymi mogą stać się jedynie przysporzenia podlegające omawianej ustawie: mieszczą się one w którymś ze znanych jej źródeł przychodów, lecz nie wiadomo, w którym konkretnie – dlatego kreuje ona „nowe” źródło w postaci takich dochodów. Żadne przysporzenie nie może być jednak kumulatywnie kwalifikowane jako dochód nieujawniony i jako pochodzący ze wskazanych w ustawie podatkowej źródeł „ujawnionych” – nie powinno zatem zostać opodatkowane dwukrotnie, a tym bardziej wielokrotnie: najpierw na zasadach ogólnych i ponownie jako dochody nieujawnione. Ustalenie źródła przychodu wymusza zastosowanie przepisów właściwych dla tego źródła (o ile stosuje się do niego ustawę, inaczej pozostanie wolne od podatku dochodowego). Jeżeli jednak źródło to nie zostanie ustalone (ciężar dowodu spoczywa na podatniku), omawiana instytucja rozszerza zakres opodatkowania poza granice określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (w tym sensie je „otwiera”, a nie „zamyka”): może się zdarzyć, że 75-procentowym podatkiem zostaną obciążone korzyści, które – gdyby w pełni ustalić stan faktyczny, obalając wskazane wcześniej domniemanie – w ogóle nie podlegają omawianej ustawie bądź „już” zostały opodatkowane na zasadach ogólnych (odpowiednio dotyczy to także aspektów terytorialnego i temporalnego).

Jako kolejna prelegentka wystąpiła Teresa Sławińska-Choryło (doradca podatkowy, doktorantka w PAN), która wygłosiła referat poświęcony *Opo-*

datkowaniu podatkiem dochodowym nieruchomości komercyjnych. Wystąpienie dotyczyło wprowadzonego od 1 stycznia 2018 r., na podstawie nowelizacji z dnia 27 października 2017 r. o zmianie m.in. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, opodatkowania tzw. nieruchomości komercyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zdaniem prelegentki zaskakujące jest w tej regulacji nałożenie opodatkowania na wytypowaną zdefiniowaną grupę nieruchomości niezależnie od faktu przynoszenia przez nie przychodu/dochodu. Podstawą opodatkowania odniesiono się do ich wartości początkowej, co może budzić uzasadnione skojarzenia z podatkiem od nieruchomości. Według referentki charakter tego opodatkowania (ze wskazanych względów) budzi wątpliwości, co do prawidłowości jego umiejscowienia w całości systemu prawa podatkowego i możliwości kreowania kolejnego opodatkowania nieruchomości opartego o ich wartość.

Następny referat pt. *Granice obciążeń administracyjnych w kontekście znove-lizowanych przepisów o cenach transferowych*, wygłosił Łukasz Koba (doktorant w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego KUL). Głównym celem wystąpienia było wskazanie, czy i w jaki sposób nowelizacja przepisów o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązująca od 1 stycznia 2017 r., wpłynęła na obciążenia administracyjne podatnika. W pierwszej kolejności autor wskazał źródła prawa związane z zagadnieniem cen transferowych w Polsce, aby następnie przejść do omówienia najważniejszych zmian dotyczących zakresu dokumentacji podatkowej cen transferowych. Prelegent wskazał, że wprowadzone przepisy powiązały ilość obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych od przychodów i kosztów podatnika w danym roku podatkowym. Szczególną uwagę poświęcił rozbieżnościom interpretacyjnym, które w jego opinii, sprawiają podatnikom najwięcej problemów. W ostatniej części swojego wystąpienia prelegent odniósł się do kolejnych nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązujących od 2018 r., które, jego zdaniem, utrudnią podmiotom powiązanym prowadzenie działalności biznesowej.

Ostatni referat Sesji III wygłosił dr Robert Zieliński (ALK w Warszawie) pt. *Personalizacja podatku od dochodów osobistych i jej granice*. Na wstępie referent wskazał, że celem wystąpienia jest podjęcie próby zdefiniowania pojęcia personalizacji podatku, wskazania które elementy techniczne podatku od dochodów osobistych ulegają personalizacji, a także zakreślenia jej granic. W teorii prawa finansowego podkreśla się, że szczególną cechą sprawiedliwego systemu podatkowego, zwłaszcza w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych, jest daleko idąca jego personalizacja. Jak dotąd pojęcie to nie doczekało się ani normatywnej, ani też doktrynalnej definicji.

Sesję III zakończył długi panel, w którym, obok prelegentów, udział wzięli pozostali uczestnicy sympozjum, w tym m.in. prof. J. Szołno-Koguc.

W drugim dniu konferencji odbyły się dwie kolejne sesje. Sesji IV i Sesji V przewodniczyła Ewa Michna (sędzia WSA w Krakowie). Sesja IV nosiła tytuł: *Granice opodatkowania w podatkach pośrednich* i skierowała obrady sympozjum w stronę podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Jako pierwsza głos zabrała dr Dagmara Dominik-Ogińska (sędzia WSA we Wrocławiu) z referatem pt. *Wolni od formalizmu. Refleksje na tle orzecznictwa TSUE w zakresie VAT*. Zdaniem referentki najnowsze orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie VAT udowadnia, że Trybunał konsekwentnie stosuje filozofię Van Gend & Loos dając sądom krajowym wskazówki, co do konieczności rozstrzygnięcia ww. spraw zgodnie z ideą sprawiedliwości, proporcjonalnego wyważania i mądrego miarkowania ingerencji w sferę jednostki.

Jako drugi głos zabrał dr hab. Artur Mudrecki, prof. ALK, sędzia NSA, który wygłosił referat poświęcony *Oszustwom w postaci karuzeli podatkowej w systemie VAT w świetle orzecznictwa TSUE i NSA*. Referent podniósł, że przed wprowadzeniem wskazanych zmian legislacyjnych pojęcie nadużycia prawa nie było pojęciem normatywnym, zdefiniowanym przez prawodawcę w przepisach prawa podatkowego. Funkcjonowało ono w doktrynie prawa podatkowego i w orzecznictwie sądów administracyjnych, jako określenia opisujące pewne schematy działań służących uzyskiwaniu nienależnych korzyści. Na gruncie podatku VAT najczęściej polegało to na wykorzystaniu konstrukcji tego podatku w celu nieuprawnionego odzyskania podatku naliczonego. Przy wykorzystaniu mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT do oszustw w postaci „karuzeli podatkowych” ścierają się dwie doktryny orzecznicze wypracowane przez TSUE. Z jednej strony TSUE wypracował doktrynę nadużycia prawa, która ogranicza prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT. Z drugiej strony wypracowano doktrynę orzeczniczą dobrej wiary mającą chronić podatników, którzy padli ofiarą oszustw podatkowych.

Z trzecim referatem w Sesji IV wystąpiła Anna Pazura (doradca podatkowy, Poczta Polska S.A., doktorantka PAN) z referatem zatytułowanym: *Wyłączenie prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia usług gastronomicznych a zasada neutralności*. Referentka rozpoczęła wystąpienie od stwierdzenia, że zgodnie z podstawową zasadą podatku od towarów i usług, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego w przypadku, gdy nabyte towary lub usługi są przedmiotem czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu. Jednocześnie, w obecnym stanie prawnym, podatnicy nie mają

prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób. Do dnia 30 listopada 2008 r. ograniczenie to nie dotyczyło dodatkowo podmiotów świadczących usługi turystyki. Przepisy Dyrektywy 112/2006/WE Rady, pozwalają wprowadzić na utrzymywanie ograniczeń prawa do odliczenia, jednak wyłącznie w sytuacji, w której brak jest ścisłego związku z działalnością gospodarczą. Mając na uwadze powyższe, prelegentka stwierdziła, że powstają wątpliwości, czy obowiązujący obecnie zakaz odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabywanych usług gastronomicznych narusza wyłącznie zasadę *standstill* poprzez fakt, iż z dniem 1 grudnia 2008 r. zakres jego został rozszerzony, czy też w ogóle stanowi niezgodne z zasadą neutralności ograniczenie podatnika do odliczenia podatku, nawet, jeśli jest on ściśle związany z działalnością gospodarczą. W konkluzji referentka zaznaczyła, że zaprezentowane zagadnienie jest obecnie przedmiotem pytania prejudycjalnego skierowanego do Trybunału Sprawiedliwości UE przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Jako następna głos zabrała dr Agnieszka Franczak (UEK), która w referacie pt. *Ograniczenia w odliczeniu podatku naliczonego przy zastosowaniu przewspółczynnika*, omówiła tę nową instytucję prawną (tj. przewspółczynnik) unormowaną w art. 86 ust. 2c ustawy o podatku od towarów i usług. Niestety stosowanie tej instytucji napotyka na problemy w praktyce stosowania prawa podatkowego z uwagi na wydane do powołanych przepisów ustawy rozporządzenia ministra finansów. Jest ono bowiem mniej korzystne z punktu widzenia podatnika, aniżeli przepisy ustawy, które właśnie organy podatkowe preferują w rozstrzyganiu spraw podatkowych. Praktykę taką nawet TSUE ocenia jako niewłaściwą.

Kolejnym referentem był dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK, który wygłosił referat pt. *Znaczenie świadomości podatnika (i dłużnika celnego) dla powstania oraz wymiaru zobowiązań podatkowych (długu celnego). Porównanie VAT, akcyzy i ceł*. Wystąpienie dotyczyło wpływu świadomości podatnika na powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych. Interesujące jest tak znaczenie świadomości (wiedzy) na temat obowiązujących przepisów, jak i stanów faktycznych. Zdaniem prelegenta o ile w przepisach prawa podatkowego trudno znaleźć regulację, która chociaż częściowo odzwierciedlałaby paremię *ignorantia iuris non nocet*, o tyle w sferze prawa celnego do pewnego stopnia ujawnia się ona w regulacji błędu organu celnego czy zasady słuszności. Prawodawca celny niejednokrotnie uzależnia powstanie długu celnego w odniesieniu do danej osoby od tego, czy osoba ta wiedziała lub powinna

była wiedzieć o wystąpieniu pewnych nieprawidłowości w odniesieniu do danego towaru. W prawie podatkowym z kolei nawiązania do stanu wiedzy osadzone są głównie w orzecznictwie sądowym.

Jako ostatni w Sesji IV głos zabral dr Krzysztof Kandut (sędzia WSA w Gliwicach), który wygłosił referat zatytułowany: *Granice procesu metalurgicznego jako czynnik wpływający na zakres opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym*. Istota poruszanego w wystąpieniu problemu dotyczyła pojmowania „procesu metalurgicznego”, a dokładniej – tego, co mieści się w zakresie znaczeniowym tego pojęcia. Prelegent wiele miejsca w swej wypowiedzi poświęcił na odkodowanie zwrotu „proces metalurgiczny”, który ma kluczowe znaczenie dla ustalenia zakresu zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach metalurgicznych. W opinii dr. K. Kanduta, źródłem problemu stała się treść art. 30 ust. 7a pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym, według którego „zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wykorzystywaną w procesach metalurgicznych”. Przepis miał stanowić wypełnienie zapisów art. 17 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. Dyrektywa dopuściła możliwość modyfikowania zasad zwolnienia przez państwa członkowskie, skutkiem czego zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej wykorzystywanej przez zakłady energochłonne w różny sposób realizowane jest w poszczególnych państwach Unii Europejskiej. W polskiej ustawie o podatku akcyzowym przyjęto zwolnienie przedmiotowe stosowane bezpośrednio do energii elektrycznej zużywanej w „procesie metalurgicznym”. W konkluzjach referent uznał, że ani ustawa krajowa, ani dyrektywa nie definiują jednak tego pojęcia. To spowodowało pojawienie się istotnych rozbieżności w pojmowaniu procesu metalurgicznego przez podatników i organy stosujące prawo, a tym samym różnic w zakresie stosowania zwolnienia podatkowego.

Po krótkiej przerwie wznowione zostały obrady w ramach Sesji V zatytułowanej: *Granice opodatkowania w podatkach samorządowych*. Jako pierwsza głos zabrała dr Anna Kobiałka (UP w Lublinie) z wystąpieniem pt. *Polityka podatkowa gmin powiatu lubelskiego*. Celem wystąpienia była ocena wpływu polityki fiskalnej na wysokość dochodów gmin powiatu lubelskiego w latach 2014-2016. Oceny możliwości realizowania samodzielnej gospodarki dochodowej gmin dokonano poprzez analizę uchwał podatkowych szesnastu gmin powiatu lubelskiego oraz Lublina. W referacie dokonano także porównania wielkości dochodów podatkowych i skutków polityki podatkowej w odniesieniu do dochodów ogółem i dochodów własnych. Referentka oceniła skutki polityki podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem obniżenia górnych sta-

wek oraz udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń i zwolnień w zakresie podatków od nieruchomości i rolnego. W końcowej części wystąpienia przedstawiła ponadto całościową ocenę zmian struktury i dynamiki poziomu skutków polityki podatkowej. W jej opinii przeprowadzone badania pokazały realny zakres władztwa podatkowego gmin.

Następnie głos zabrał dr Paweł Majka (UR), który wygłosił referat zatytułowany: *Problem granic opodatkowania na przykładzie budowl w podatku od nieruchomości*. Na początku wystąpienia referent postawił pytanie o granice opodatkowania związane z problemem granic (pozafiskalnych) w jakich ustawodawca może dokonywać wyboru przedmiotów opodatkowania. Wskazał, że nieprzekraczalną granicę prawną w tym zakresie stanowią oczywiście regulacje Konstytucji RP. Jakkolwiek powyższe twierdzenie wydaje się truizmem, to zastanawia częsty brak głębszej refleksji nad tworzeniem kolejnych regulacji podatkowych, w sytuacji, gdy analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych powinna skłaniać prawodawcę do przemyśleń odnośnie do ryzyka naruszenia granic, jakie wytycza Konstytucja RP. Zdaniem prelegenta dobrym przykładem ilustrującym powyższy problem wydaje się problematyka opodatkowania budowl podatkiem od nieruchomości. Przegląd orzecznictwa tylko w zakresie tego jednego obiektu, będącego przedmiotem opodatkowania i to zarówno w kontekście historycznym, jak i aktualnym (w tym dotyczącym najnowszych zmian), pozwala bowiem na postawienie tezy o naruszeniu zasad konstytucyjnych oraz wskazuje dodatkowo na brak racjonalnych kryteriów, którymi ustawodawca posługiwał się dokonując wyboru przedmiotu opodatkowania.

Jako ostatni w Sesji V głos zabrał dr hab. Leszek Bielecki, prof. UJK, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, z referatem poświęconym *Szacowaniu podstawy opodatkowania w projekcie nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa jako elemencie kształtowania granic opodatkowania*. Zaprezentowane w referacie zagadnienie dotyczyło instytucji prawnej szacowania podstawy opodatkowania, uregulowanej w ustawie Ordynacja podatkowa. Przedmiotowa instytucja znalazła się również w proponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego projekcie nowelizacji Ordynacji podatkowej. W stosunku do wersji obowiązującej, nowa regulacja przewiduje określone zmiany w szacowaniu podstawy opodatkowania. W szczególności dotyczą one metod szacowania oraz szacowania w zakresie zaliczek na podatek. W swoich rozważaniach prelegent podjął próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu szacowanie podstawy opodatkowania stanowi sferę działania organów podatkowych zarezerwowaną dla uznania administracyjnego i w jakim stopniu jest elementem kształtowania granic opodatkowania.

Obydwie sesje zakończyła długa dyskusja przede wszystkim poświęcona kwestiom związanym z podatkiem od towarów i usług, a dokładniej zagadnieniu relacji pomiędzy pojęciem nadużycia prawa a klauzulą generalną dobrej wiary. Głos w dyskusji zabrali sędzia Dagmara Dominik-Ogińska, Alicja Sarna oraz sędzia Ewa Michna.

Konferencję zakończyli dr hab. B. Kucia-Guściora, dr hab. M. Münnich oraz dr A. Zdunek, którzy jednocześnie zaprosili uczestników sympozjum do Sandomierza na kolejne spotkanie naukowe poświęcone stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego.

*Monika Münnich**
*Adam Zdunek***

* Dr hab., Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II.

** Dr, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II.

