

POLSKI ŁAD

Wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorców

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki

Inarda Bielińska, Michał Brągiel, Bogumił Brzeziński, Mariusz Głodek

Hubert Godusławski, Michał Goj, Bartłomiej Kołodziej

Marta Kruszewska, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Jowita Pustuł

Paweł Selera, Grzegorz Sprawka, Paweł Suchocki, Przemysław Szymczyk



Wolters Kluwer

POLSKI ŁAD

Wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorców

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki

Inarda Bielińska, Michał Brągiel, Bogumił Brzeziński, Mariusz Głodek

Hubert Godustawski, Michał Goj, Bartłomiej Kołodziej

Marta Kruszewska, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Jowita Pustuł

Paweł Selera, Grzegorz Sprawka, Paweł Suchocki, Przemysław Szymczyk

Stan prawny na 1 października 2022 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Magdalena Fedorowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawoLubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8286-900-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
<i>Bogumił Brzeziński</i>	
Prawo podatkowe – między strategią działania a incydem politycznym	13
<i>Przemysław Szymczyk, Hubert Godusławski, Mariusz Głodek</i>	
Porozumienie inwestycyjne (interpretacja 590) jako podatkowa zachęta dla największych inwestorów	27
<i>Inarda Bielińska, Michał Brągiel</i>	
Koszty uzyskania przychodów przy zbywaniu udziałów objętych w wyniku przekształceń	63
<i>Jowita Pustuł</i>	
Ulgi na innowacyjnych pracowników, prototyp, robotyzację, ekspansję i konsolidację	73
<i>Inarda Bielińska, Michał Brągiel</i>	
Preferencje podatkowe dla spółek holdingowych	99
<i>Marta Kruszewska, Hubert Godusławski, Przemysław Szymczyk</i>	
Reforma przepisów dotyczących podatku u źródła wdrożona z dniem 1.01.2022 r. Analiza i ocena prawnoporównawcza przeprowadzonych zmian regulacyjnych	107

Grzegorz Sprawka

Polski Ład w opodatkowaniu restrukturyzacji od 1.01.2022 r. a prawo unijne	133
---	------------

Bartłomiej Kołodziej, Paweł Selera

Opodatkowanie VAT usług finansowych – nowa opcja dla biznesu	151
---	------------

Paweł Selera, Bartłomiej Kołodziej

Grupa VAT – wsparcie dla inwestycji i rozwoju	169
--	------------

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Grupa VAT – polska ustawa a wymogi dyrektywy 2006/112/WE	187
--	------------

Paweł Suchocki

Polski Ład – czy i kiedy korekta deklaracji podatkowej ochroni przed odpowiedzialnością karnoskarbową?	199
---	------------

Michał Goj

Niekaralność korekty deklaracji podatkowej – ewolucja regulacji	213
--	------------

Bibliografia	225
---------------------------	------------

Autorzy	229
----------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
- u.p.a. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
- u.r.s. – ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.)
- ustawa o KAS – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.)

- ustawa wprowadzająca – ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
- Polski Ład

Inne

- B+R – działalność badawcza i rozwojowa
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
- PKB – produkt krajowy brutto
- TSUE/TS – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (do 1.12.2009 r. jako Trybunał Sprawiedliwości)
- VAT – podatek od towarów i usług
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Wiosną 2021 r. politycy partii rządzącej zaprezentowali wstępne założenia istotnych zmian w systemie podatkowym pod hasłem „Polski Ład”. Wkrótce potem polityczne hasło zaczęto wypełniać treścią w procesie legislacyjnym, który był niewątpliwie krótki, jeśli uwzględnić rozległość proponowanych zmian. Już 29.10.2021 r. została uchwalona ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, która wdraża Polski Ład do systemu prawnego. Jej promulgacja nastąpiła 23.11.2021 r., a znacząca część jej przepisów miała wejść w życie już 1.01.2022 r. Za ekstremalnie krótkie, w zestawieniu z objętością wprowadzonych zmian, trzeba zatem uznać przyjęte *vacatio legis*.

Brak czasu na zapoznanie się z treścią istotnych zmian w prawie podatkowym przez podatników (podobnie zresztą jak przez administrację podatkową) czy wdrożenie zmian w informatycznych systemach księgowych okazał się jednak tylko jedną z wielu bolączek ustawy z 29.10.2021 r. Prace nad jej zmianami zaczęły się już przed 1.01.2022 r. Ustawa ta została dotychczas zmieniona kilkakrotnie zarówno z uwagi na zmiany (nader szybkie) jej założeń politycznych, jak i niedociągnięcia natury legislacyjnej.

Wejściu w życie omawianej ustawy towarzyszyła krytyka ze strony wielu osób zajmujących się profesjonalnie prawem podatkowym, a w szczególności przez środowisko księgowych. Niezależnie od krytyki dotyczącej procesu legislacyjnego i jego wyniku w postaci trudnych do przestrzegania i stosowania przepisów prawnych (przeważnie w podatkach, w których to podatnik czy płatnik podatku musi samodzielnie kwotę

podatku obliczyć, a organ podatkowy ma ponad pięć lat na to, aby to obliczenie ewentualnie zakwestionować), niejednokrotnie negatywnie oceniano kierunek zmian w aspekcie gospodarczym czy społecznym (np. pozbawienie samotnych rodziców prawa do wspólnego rozliczenia z dziećmi w podatku dochodowym od osób fizycznych). Niektóre zmiany reguł opodatkowania mogły wzbudzać istotne wątpliwości w świetle konstytucyjnie umocowanej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Wskazywano tu między innymi nieakceptowalność rozwiązania wykluczającego możliwości opodatkowania dochodów z najmu lokali na zasadach ogólnych (co do zasady po upływie nieco ponad roku od dnia wejścia w życie ustawy) w sytuacji, gdy zwrot kapitału z inwestycji w lokal następuje średnio po około 25 latach.

Polski Ład z hasła reklamowego partii rządzącej stał się raczej hasłem pomijanym współcześnie w publicznych wypowiedziach i może nieco niezręcznym i krępującym w użyciu dla tych, którzy pierwotnie z dużym entuzjazmem go reklamowali. Współcześnie w dyskursie politycznym wspomina się już chyba tylko o historycznej obniżce podatków, co zawiera elementy zgodne z rzeczywistością, gdy chodzi o podniesienie progu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (historyczny wymiar tej obniżki umniejsza jednak inflacja) czy kwoty wolnej od podatku, ale już raczej nie o obniżenie niższej stawki tego podatku z 17 do 12%, jeśli uwzględnić brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej (9% – do końca 2021 r. odliczanej do poziomu 7,75% podstawy jej wymiaru), wszak 12% plus 7,75% równa się 19,75%, czyli więcej niż 17% (pomijając, dla uproszczenia, zróżnicowanie podstawy wymiaru tych danin). Ponadto część podatników może odnieść pewne korzyści z podwyższenia kwoty wolnej od podatku (która jednak ma zastosowanie do podatku, ale nie do składki zdrowotnej).

Autorzy niniejszego opracowania za cel przyjęli jednak nie tyle powielanie słów krytyki – niejednokrotnie słusznej – pod adresem twórców Polskiego Ładu, a w szczególności tych, którzy podjęli polityczne decyzje o wprowadzeniu ogromnych zmian w systemie podatkowym bez spokojnej i wnikliwej pracy w procesie legislacyjnym i bez przyjęcia stosownego *vacatio legis*, ile zaprezentowanie pewnych nowych rozwiązań i instrumentów prawnych wprowadzonych w ramach ustawy

z 29.10.2021 r. do systemu podatkowego, a które mają szanse na dłużej zostać w tym systemie. Są to rozwiązania interesujące dla przedsiębiorców i, co ważne, często o fakultatywnym charakterze. Przedsiębiorcy mogą zatem sami poddać analizie zasadność skorzystania z pewnych opcji podatkowych, które Polski Ład im zaoferował. Publikacja zawiera prezentację i krytyczną analizę wybranych zmian, może zatem przyczynić się do ułatwienia przedsiębiorcom wspomnianego wyboru.

*Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki*

Bogumił Brzeziński

PRAWO PODATKOWE – MIĘDZY STRATEGIĄ DZIAŁANIA A INCYDENTEM POLITYCZNYM

1. Wprowadzenie

We współczesnych społeczeństwach każda praktycznie dziedzina prawa poddana jest presji politycznej i niewiele wskazuje, aby w dającej się przewidzieć przyszłości miało być inaczej. Zmiana poglądów społecznych na otaczający świat oraz instytucje, które na co dzień ten świat organizują, prowadzi zazwyczaj do zmian dostosowawczych w sferze prawnej. Głębsze zmiany, dobrze zaprojektowane i sprawnie wprowadzane, nazywane są z reguły reformami.

Reformowanie prawa podatkowego to jedno z trudniejszych zadań, jakiego mogą podjąć się politycy i realizujący ich pomysły administratorzy. Są co najmniej trzy przyczyny tego stanu rzeczy i, jak się wydaje, mają one tu podstawowe znaczenie.

Przyczyną pierwszą jest mocne zakorzenienie systemu podatkowego w gospodarce. Trudno byłoby obecnie wskazać podatek, który bądź nie byłby w jakiś sposób uwikłany w procesy gospodarcze (produkcja, handel, konsumpcja), bądź to nie odnosił się do skumulowanych rezultatów działalności gospodarczej (majątek). Gospodarowanie charakteryzuje się współcześnie relatywnie dużą dynamiką przemian, i to zarówno co do treści zjawisk gospodarczych (globalizacja, zapędy monopolistycz-

ne wielkich firm, cyfryzacja usług, a nawet wytwórczości), jak i form, w których zjawiska te się przejawiają. To wszystko powoduje, że dotychczasowe konstrukcje prawne opodatkowania, a nawet same idee budowy systemu podatkowego względnie szybko dezaktualizują się i wymagają dostosowawczych zmian¹. Dynamika zmian determinujących kształt prawa podatkowego jest tak duża, że trudno byłoby współcześnie budować programy długookresowe, a nawet i średniookresowo projektować kierunki zmian w prawie podatkowym. Staje się to niekiedy usprawiedliwieniem dla działań czysto reaktywnych w dziedzinie kształtowania prawa podatkowego.

Druga przyczyna trudności w reformowaniu prawa podatkowego jest w określonej mierze konsekwencją przyczyny pierwszej. Złożoność życia gospodarczego i mnożenie się form organizacyjnych, w których się ono przejawia (nowe rodzaje form oraz sposobów ich działania, w tym form prawnych działania), sprawia, że prawo podatkowe *nolens volens* musi ten stan rzeczy uwzględniać i za zmianami w tej dziedzinie w zadowalającym tempie nadążać. To prowadzi prostą drogą do rozrostu wolumenu przepisów prawa podatkowego przez pojawianie się rozwiązań prawnych coraz bardziej szczegółowych czy wręcz kazuistycznych. Jest to zjawisko w znacznej mierze obiektywne, występujące w większości rozwiniętych państwa świata. Tym niemniej ten fakt wydaje się być usprawiedliwieniem do nierobienia niczego, aby zjawisko to – w wielu aspektach z oczywistych względów niekorzystne – utrzymać w ryzach.

Wysoki stopień złożoności prawa podatkowego jest bez wątpienia uciążliwy dla jego adresatów, ale utrudnia także dokonywanie zmian w tym prawie – zmiana jednego przepisu może powodować niepożądane skutki w różnych miejscach całej konstrukcji prawnej podatku. Obrazowo – zmiany w prawie podatkowym zaczynają przypominać wyjmowanie z muru cegieł i próby jego wzmocnienia przez ich kładzenie na koronie tego muru. W sytuacji gdy mur – wbrew powszechnemu przekonaniu – nie łączy cegieł zaprawą murarską, jego rozsypanie się jest tylko kwestią czasu.

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 228.

Przyczyna trzecia związana jest ze społecznym odbiorem zmian w systemie podatkowym. Zazwyczaj jest tak, że zmiany zarówno mają swoich beneficjentów, jak i są grupy społeczne, które na zmianach nie zyskują, ale wręcz tracą. Chęć politycznego wygrania zmian w systemie podatkowym powoduje, że także komunikaty przekazywane przez sprawujących władzę społeczeństwu nie do końca odzwierciedlają rzeczywiste intencje rządzących i możliwe do przewidzenia konsekwencje zmian. Te ujawniają się w czasie, gdy zmienione prawo już działa.

W społeczeństwie demokratycznym ścierają się rozmaite opinie dotyczące systemu podatkowego. Nie zawsze są one obiektywne i uzasadnione, chociaż najczęściej nawiązują do realnych niedoskonałości rozwiązań systemowych. Ten niekorzystny momentami wpływ opinii publicznej na możliwość reformowania systemu podatkowego można w znacznym stopniu neutralizować przez społeczny dialog na temat opodatkowania, uwzględnianie głosów krytycznych wobec proponowanych rozwiązań jeszcze w trakcie trwania procesu legislacyjnego, przekonujące tłumaczenie przyczyn zmian i przewidywanych ich konsekwencji, ale także „wychowywanie” obywatela na odpowiedzialnego podatnika.

Te rzeczy bywają współcześnie w Polsce w sposób oczywisty zaniebawiane, tak że im większy entuzjazm wobec nadchodzących zmian pokazują ich propagatorzy, tym większe podejrzenia społeczne zdaje się to budzić. W takiej sytuacji hasło „wszyscy na zmianach skorzystają” – nawet gdyby generalnie odpowiadało ono realiom – przyjmowane jest z gruntownym niedowierzaniem przez ludzi wielokrotnie doświadczonych istotnymi rozbieżnościami między deklaracjami władzy a realiami systemu. Nie trzeba być zresztą doświadczonym analitykiem, aby mieć świadomość, że uchwalanie w parlamencie między godziną 23.00 a 2.00 dnia następnego przepisów ustawy podatkowej, której projekt przynieśli rzekomo do parlamentu posłowie przed południem tego pierwszego dnia, niczego dobrego nie zwiastuje.

2. Polski Ład – reforma opodatkowania czy tylko zespół zmian dostosowawczych?

Przełom lat 2021/2022 to okres dosyć zasadniczych zmian w polskim prawie podatkowym, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów. W momencie powstawania tego tekstu trudno byłoby mówić o zakończeniu procesu zmian, gdyż są one *in statu nascendi*. Paleta zmian nosiła rozmaite – w różnym okresie – nazwy, najczęściej był to „Nowy Ład” bądź „Polski Ład”. Współcześnie ten projekt nie ma wyraźniej etykiety, co może świadczyć o dojściu do świadomości decydentów konstatacji, że słowami nie zaczaruje się rzeczywistości. Dotychczas stosowane w odniesieniu do pakietu proponowanych zmian nazwy skompromitowały się w takim stopniu, że w obiegu publicznym są widoczne nie one, ale ich słowne karykatury. Trzeba ze smutkiem przyznać, że te antyetykiety zmian nie są całkowicie niezasłużone, a określenia takie jak „polski bezład legislacyjny” spotykane są nie tylko w komentarzach czytelników wieści na portalach internetowych, ale także w tytułach raportów renomowanych instytucji analitycznych, odnoszących się do szerszych zagadnień niż te, które są w tym miejscu analizowane².

Pomijając kwestie rozwiązań szczegółowych, które będą przedmiotem rozważań w kolejnych opracowaniach tej książki, warto zwrócić uwagę na niektóre kwestie pryncypialne. Pierwszą z nich jest pytanie, czy zespół względnie szeroko zakrojonych zmian w systemie podatkowym w Polsce zasługuje na miano reformy?

Problematyce reform systemu podatkowego i prawa podatkowego (nie są to bynajmniej synonimy) poświęcono w piśmiennictwie światowym sporo miejsca. Samo pojęcie reform w dziedzinie opodatkowania jest z jednej strony mało precyzyjne, a z drugiej – nadużywane³. Niezbędne

² Zob. przykładowo preludeum do perypetii legislacyjnych związanych z Polskim Ładem – „Polski BezŁad Legislacyjny”. Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch latach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021). XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji, Fundacja Im. Stefana Batorego, Warszawa 2022.

³ B. Brzeziński, *Reformy podatków i prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2011, s. 190.

jest rozróżnienie reform prawa podatkowego oraz reform zasad opodatkowania (nazywanych zazwyczaj reformą podatków)⁴.

Reforma zasad opodatkowania to określone, kwalifikowane zmiany reguł, w oparciu o które podatki są płacone. Zmiana reguł powoduje, że – z punktu widzenia podatnika – jego obciążenia podatkowe mogą wzrosnąć lub zmaleć bądź też mogą pozostać na tym samym poziomie. Reforma prawa podatkowego to zmiana postaci, formy, w jakiej to prawo istnieje. Reforma taka ma na celu ulepszenie tej postaci w kontekście cech, jakich wymaga się od prawa – spójności systemu źródeł, zwięzłości tekstu prawnego, poręczności przepisów, możliwej jednoznaczności sformułowań oraz respektowania cenionych społecznie wartości, jakie powszechnie z prawem są związane.

Zmiana (także reforma) zasad opodatkowania wymaga zawsze zmiany prawa, gdyż to prawo zasady opodatkowania wyraża. Z tego względu w powszechnej świadomości utożsamia się często pojęcie reformy zasad opodatkowania z reformą prawa podatkowego, i to niezależnie od tego, czy w rzeczywistości przeprowadzana jest reforma, czy też następuje tylko zmiana zasad opodatkowania⁵.

Zmianom, a nawet reformie zasad opodatkowania nie musi jednak towarzyszyć reforma prawa podatkowego. Zmienione zasady mogą znaleźć wyraz w tych samych strukturach systemu źródeł prawa podatkowego, w przepisach tworzonych według dotychczas obowiązującej manieri itp. Przymiarki legislacyjne prowadzone dotąd w ramach programu Polskiego Ładu nie zawierają żadnych elementów reformy prawa podatkowego.

Wielce dyskusyjne jest to, czy w wypadku Polskiego Ładu można mówić o reformie zasad opodatkowania czy zaledwie o rozbudowanym zespole zmian w tym prawie. Nie każda zmiana zasad opodatkowania czy też zmiana prawa podatkowego zasługuje na miano reformy podatkowej. Słowo reforma (łac. *reformatio*) oznacza nadanie określonemu obiektowi

⁴ B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 190 i n.

⁵ B. Brzeziński, *Zagadnienie reformy prawa podatkowego* [w:] *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 482.

nowego, zmienionego kształtu. Nie będzie więc reformą coś, co jest tylko korektą kształtu, w jakim dany obiekt istnieje.

Zmiana, aby zasłużyć na miano reformy zasad opodatkowania, musi mieć charakter istotny – to pierwsza cecha, jakiej wymaga się od reformy⁶. Można w związku z tym zapytać, czy zwiększenie kwoty wolnej od opodatkowania do 30.000 zł, obniżenie najniższego progu podatkowego (póki co) z 17 do 12% i podniesienie granicy pierwszego progu podatkowego nie zasługuje na uznanie tego za działania reformatorskie?

Odpowiedź powinna być w tym wypadku przecząca. Trudno byłoby tym zmianom odebrać cechę istotności, ale mają one charakter dostosowawczy, a nie reformatorski. Powinny być bowiem, biorąc pod uwagę realia społeczne i ekonomiczne, dokonane już kilka lat temu, a stopniowa ich realizacja mogła z powodzeniem rozpocząć się nawet kilkanaście lat wstecz. Reasumując, przywrócenie standardu trudno uznać za wytworzenie standardu nowego, zreformowanego, a w konsekwencji etykietowanie omawianych tu zmian jako reforma podatkowa byłoby sporym nadużyciem semantycznym.

Reformy podatkowe to operacje społeczno-gospodarcze o dużym stopniu trudności oraz ryzyka (także politycznego), a losy Polskiego Ładu są dobrym tego przykładem. Stąd też współcześnie mamy znacznie częściej do czynienia ze zjawiskiem bardziej lub mniej szeroko zakreślonych zmian w systemie podatków i zasadach opodatkowania, które się nań składają, niż z reformami podatkowymi we właściwym tego słowa znaczeniu. Te pierwsze – w odróżnieniu od reform – można nazwać zmianami dostosowawczymi. Oba te rodzaje zmian można określić mianem aktualizacji systemu podatkowego⁷.

Metody aktualizacji zasad opodatkowania za pomocą zmian dostosowawczych – z punktu widzenia stopnia i tempa dostosowania wspomnianych zasad do zmieniających się realiów społecznych i gospodar-

⁶ Szerzej na ten temat C. Sanford, *Why Tax Systems Differ. A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Fiscal Publications 2000, s. 157.

⁷ B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 193.

czych – nie można *a limine* oceniać krytycznie. Ma ona jednak rozmaite wady, spośród których podstawowe znaczenie wydaje się mieć wycinowość wspomnianych zmian, a w konsekwencji pewna przypadkowość, a w szerszej perspektywie – niestrawność systemu podatkowego. Zmieniając rozwiązania szczegółowe, trudno niekiedy przewidzieć, jaki będzie to miało wpływ na inne, niezmiennicze elementy struktury systemu. Ponadto zasady pracy parlamentu są zazwyczaj takie, że umożliwiają funkcjonowanie grup nacisku działających w obronie partykularnych interesów określonych grup społecznych w formie otwartego czy, co gorsza, ukrytego lobbingu.

Cechą metody zmian dostosowawczych jest to, że dokonywane są one pod wpływem bieżących czynników z zakresu koniunktury gospodarczej, społecznej czy też *stricto* politycznej, niejednokrotnie bez zwracania uwagi na to, czy respektowane są pierwotne założenia określonego podatku czy systemu podatkowego jako całości. Prowadzi to często do dysharmonii wewnętrznej w podatkach i systemie podatkowym. I to jest wada druga metody aktualizacji zasad opodatkowania za pomocą zmian dostosowawczych⁸.

Jeżeli poszukiwać przyczyn, dla których prawo podatkowe nie jest reformowane, to w Polsce należałoby wskazać przede wszystkim na brak sprawnych procedur tworzenia prawa podatkowego⁹, brak powszechnie akceptowanego modelu systemu źródeł prawa podatkowego oraz brak wypracowanej strategii kształtowania jego przepisów¹⁰.

Decydenci na ogół z dużo większą trudnością uświadamiają sobie potrzebę reformy prawa podatkowego niż potrzebę reformy podatków. Można zaryzykować twierdzenie, że niekiedy nie uświadamiają so-

⁸ B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 193–194.

⁹ Obszernie na ten temat L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006. Niedostatki zasad i procedur tworzenia prawa podatkowego nie są wyłącznie polską przypadłością. Zob. Tax Law Review Committee, *Making Tax Law*, London 2003 i zawarta tam analiza sytuacji w Zjednoczonym Królestwie; zob. też B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 63.

¹⁰ B. Brzeziński, *Reformy podatkowe (zagadnienia teorii i praktyki)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008/3–4, s. 63.

bie tego w ogóle. Przy preferowaniu metody zmian dostosowawczych w poszczególnych podatkach utrwała się przekonanie, że są one na tyle (w każdym wypadku) drobne, że nie naruszają spójności ustawy podatkowej jako tworu legislacyjnego. Prowadzi to nieuchronnie do sytuacji, w której szata prawna podatku ulega nieodwracalnemu uszkodzeniu, ale dostrzegają to nie ci, od których zależy tworzenie prawa, ale ci, którzy prawo stosują. Najmniej korzystnie pod tym względem kształtuje się sytuacja w tych państwach, gdzie aparat podatkowy nie jest wyodrębniony organizacyjnie z ministerstwa finansów, a nawet w jego ramach nie tworzy spójnej całości¹¹.

3. Polski Ład – aspekty polityki i legislacji podatkowej

Polityka w sensie węższym to dobór środków do realizacji wyznaczonych celów w przyjętej perspektywie czasowej. Polityka w sensie szerszym to zarówno wyznaczanie celów, jak i dobór środków właściwych do ich realizacji. Bardziej użyteczne wydaje się to drugie, szersze ujęcie polityki, jako że określony cel jest często jednocześnie środkiem do osiągnięcia innego celu. Politykę podatkową i jej cele wyrażają bardziej lub mniej sprecyzowane programy polityki podatkowej. Można wyróżnić cele wewnętrzne oraz cele zewnętrzne polityki podatkowej¹².

Cele wewnętrzne polityki podatkowej związane są z kwestią optymalizacji systemu podatkowego jako mechanizmu społeczno-gospodarczego. Dotyczą one podnoszenia efektywności systemu podatkowego i podnoszenia szeroko rozumianej sprawności jego mechanizmów organizacyjno-prawnych.

Cele zewnętrzne polityki podatkowej wiążą się ze skutkami, jakie podatki wywierają lub mogą wywierać w życiu społecznym, gospodarczym czy też w sferze finansów publicznych. Można je, najogólniej rzecz biorąc, podzielić na cele fiskalne, społeczne i gospodarcze.

¹¹ B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 202.

¹² B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 209 i n.

Nie sposób jednoznacznie stwierdzić, jakie cele miały zmiany w postaci Polskiego Ładu, zwłaszcza że proces zmian nie jest jeszcze w tej chwili zakończony. Nie oczekuje się raczej rezultatów w postaci wzrostu dochodów budżetowych. Prognozowany początkowo proces redystrybucji dochodów, mający w założeniu ograniczenie rozpiętości dochodów obywateli, w kolejnych wersjach przepisów został zastopowany.

Prawo podatkowe w Polsce współcześnie tworzone jest z oczywistym naruszeniem wypracowanych w doktrynie zasad tworzenia prawa. Podstawowe słabości procesu tworzenia prawa to:

- nadmierne tempo projektowania, a następnie uchwalania i wprowadzania w życie przepisów prawa podatkowego;
- brak rzetelnych konsultacji ze środowiskami adresatów prawa – organizacjami przedsiębiorców, księgowych i doradców podatkowych;
- brak rzetelnego namysłu nad projektami ustaw podatkowych zarówno w Sejmie, jak i w Senacie;
- krótkie terminy wejścia w życie uchwalonych przez parlament ustaw¹³.

Szeroko pojęty proces legislacyjny Polskiego Ładu to klasyczne *deja vu* niedoskonałości zidentyfikowanych w odniesieniu do procesu legislacyjnego w zakresie opodatkowania z lat wcześniejszych, zwłaszcza okresu 2016–2019. Były to:

- korekty aktów prawnych bezpośrednio po wejściu w życie ich pierwotnej wersji;
- zapowiedzi zmiany treści aktów prawnych jeszcze przed ich wejściem w życie czynione przez premiera i ministrów;
- odsuwanie terminów wejścia w życie aktów prawnych ze względu na brak możliwości organizacyjnych albo nadmierne utrudnienia dla podatników w wypadku utrzymaniu pierwotnego terminu wejścia w życie aktu prawnego;

¹³ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020/6, s. 422–423.

- wchodzenie w życie aktów prawnych, których treść jest niezrozumiała dla ich twórców, a także – czego jeszcze nie zdążono ze względu na stan zaawansowania procesu legislacyjnego – wydawanie do ministerialnych objaśnień kolejnych objaśnień (objaśnienia do objaśnień)¹⁴.

W opisaney sytuacji trudno mówić o standardach legislacji, ale raczej o legislacji z wielu względów substandardowej.

Trzeba podkreślić, że współczesne regulacje prawne dotyczące podatków są relatywnie finyzyczne, skomplikowane. W związku z tym można zasadnie się spodziewać, że niedostatki tych regulacji ujawnią się dopiero w przyszłości, a rezultatem będzie obniżenie poziomu pewności prawa, wzrost liczby i skali sporów podatkowych oraz wzrost kosztów obsługi prawnej i ze strony doradców podatkowych.

4. Podsumowanie

1. Obserwacja procesu legislacyjnego, w ramach którego realizowano projekt Polskiego Ładu pozwala na konstatację, że syndrom „folwarku legislacyjnego”, gdzie ekonom rzuci hasło, a miejscowe chłopstwo musi je – bez oglądania się na realne możliwości – realizować, na dobre zagościło w polskim prawie podatkowym. Nawet jeśli koncepcje legislacyjne wypracowane na poziomie roboczym cechuje względnie dobre rozeznanie sytuacji i wybór środków potencjalnie adekwatnych do celu, to przypadkowy i często koniunkturalny wybór tych celów, pośpiech i skłonność decydentów politycznych do działań radykalnych i będące tego rezultatem ignorowanie zasad prawidłowej legislacji prowadzą do trudno akceptowalnych rezultatów. Na dodatek komunikacja ze społeczeństwem, sprowadzająca się do wystawiania banerów na rogatkach miast zachwalających podatkowe wyczyny rządu jest archaiczna i niewyrażniej nietrafiona. Jeżeli „największa w historii obniżka podatków” prowadzi do tego, że redukuje się dochody obywateli na poziomie zbliżonym do średniej emerytury, to żale decydentów, że nie ma wielu

¹⁴ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa...*, s. 423.

chętnych do konsumowania tortu, który podają, nie są uzasadnione. Jeśli ratunkiem dla poważnych anomalii, jakie grożą w nowym reżimie opodatkowania, ma być tzw. ulga dla klasy średniej, która chwilę później zostaje okrzyknięta przez polityków jako główny błąd w systemie zmian podatkowych, to można, jak sądzę, mówić o potykanii się o własne nogi. Być może ten „błąd” – likwidując wspomnianą ulgę – da się naprawić, ale odzyskanie utraconej wiarygodności przez władzę publiczną nie nastąpi jutro ani nawet pojutrze.

2. Brak świadomości szkód społecznych wyrządzanych tego rodzaju zabawami z prawem podatkowym musi wywoływać zdziwienie, a to z kolei pytanie o kompetencje merytoryczne decydentów do zarządzania sprawami państwowymi. Nie wyciągnięto żadnych nauk z błędów popełnianych przed niewielu przecież laty przy podnoszeniu efektywności systemu podatkowego, gdzie efekt został w sporej mierze osiągnięty, ale koszty uboczne operacji (nie tylko finansowe) były zaskakująco wysokie¹⁵.

Dotychczasowe losy Polskiego Ładu dowodzą jednoznacznie, że zmienianie zasad opodatkowania na zasadzie „chcieć to móc” ewidentnie zawiodło. Potrzebne jest jeszcze – co dla decydentów może być niemiłym zaskoczeniem – określone minimum kompetencji merytorycznych i dotrzymywanie sprawdzonych standardów organizacyjno-proceduralnych.

3. Ocena zmian w prawie – w omawianym tu zakresie – w kontekście zasad prawa oraz innych konceptów teoretycznych z tej dziedziny jest łatwiejsza, gdyż można tutaj jednoznacznie stwierdzić, że legislacja podatkowa nie odpowiadała standardom proceduralnym tworzenia prawa, a z punktu widzenia materialnego budzi istotne wątpliwości co do zgodności ze standardami konstytucyjnymi, takimi jak pewność czy przewidywalność prawa, a także proporcjonalność środków do założonych celów. Zmiany nie poprawiły w najmniejszym choćby stopniu formy prawa – nie jest ono ani prostsze, ani w większym niż poprzednio stopniu uporządkowane. Nowe instytucje i przepisy je wprowadzające wymagają ponownej, pogłębionej refleksji i uporządkowania. W chwili

¹⁵ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa...*, s. 428–429.