

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

1/2021

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

Rada naukowa:

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (przewodniczący)

Prof. dr hab. Wiesława Miemieć

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Prof. UWr dr hab. Krystyna Sawicka

Prof. JUDr Petr Mrkývka, Ph. D

Komitet redakcyjny:

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (redaktor naczelny)

Prof. UWr dr hab. Witold Srokosz (za-ca redaktora naczelnego)

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Dr Artur Halasz (sekretarz)

Redaktorzy tematyczni:

Prof. dr hab. Patrycja Zawadzka (prawo bankowe i rynków finansowych)

Prof. UWr dr hab. Katarzyna Kopyściańska (prawo podatkowe)

Dr hab. Dobrosława Antonów (prawo podatkowe)

Dr hab. Przemysław Pest (prawo finansów publicznych)

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

1/2021

Redaktor naczelny Prof. dr hab. Paweł Borszowski

Projekt okładki i layout:

Marta Kubiak · www.serw.us

Skład i opracowanie techniczne:

Aleksandra Kumaszką · eBooki.com.pl

Korekta językowa:

Magdalena Wojcieszak

Wydawca:

Uniwersytet Wrocławski – Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego, ul. Uniwersytecka 22/26, 50-145 Wrocław

ISSN 2544-8382

Wersją pierwotną czasopisma jest wersja papierowa

Copyright by Uniwersytet Wrocławski
Wrocław 2022 r.

Redakcja czasopisma:

„Kwartalnik Prawno-Finansowy”
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski
ul. Uniwersytecka 22/26
50-145 Wrocław

SPIS TREŚCI

Artykuły

dr Anna Miernik

Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych – zarys problematyki..... 7

Mateusz Żyła

Ceny transferowe – problemy w stosowaniu uproszczeń bezpiecznej przystani 35

Mateusz Andruszko

Podatkowy aspekt obowiązku informacyjnego w świetle art. 16 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2020/1503 57

Wiktoria Sadowski

Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako możliwe do wykorzystania narzędzie przeciwdziałające inflacji..... 81

dr hab. Katarzyna Kopyściańska

Sprawozdanie z Podatkowej Konferencji Naukowej Wrocław, 26 maja 2022 r...... 110

Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych – zarys problematyki

Statute of limitations for non-tax budgetary receivables – an outline of issues

Abstrakt

W artykule analizie poddano regulacje normatywne dotyczące przedawnienia zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych oraz przedawnienia prawa do wymiaru tych zobowiązań. Określenie, jakie przepisy normują przedawnienie danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga nie tylko analizy przepisów ustawy szczególnej stanowiącej podstawę jej pobierania, ale także ustalenia, czy do przedmiotowego świadczenia zastosowanie ma Ordynacja podatkowa, oraz uwzględnienia jego charakteru prawnego. Konsekwencją heterogeniczności niepodatkowych należności budżetowych jest m.in. zróżnicowanie zakresu stosowania do spraw ich dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, w tym przepisów tej ustawy regulujących instytucję przedawnienia. Trudności nastręcza zwłaszcza ustalenie, jakie przepisy regulują przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym.

Słowa kluczowe: niepodatkowe należności budżetowe, przedawnienie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych, przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych

Abstract

This article analyses normative regulations concerning the statute of limitations of liabilities of non-tax budgetary receivables and the statute of limitations of the right to establish the existence of such liabilities. In order to determine which regulations govern the statute of limitation of each given non-tax budgetary receivable, it is necessary not only to analyse the provisions of the special act that constitute the basis of its collection, but also to determine whether the Tax Ordinance Act applies to the encumbrance in question, and to take into account its legal nature. The consequence of the heterogeneity of non-tax budgetary receivables is, inter alia, a different scope of application of the Tax Ordinance Act provisions to different cases concerning such receivables, including the provisions of this act that regulate the institution of limitation. In particular, it is difficult to determine which provisions govern the statute of limitations for non-tax budgetary receivables of the sanction nature.

Keywords: non-tax budgetary receivables, statute of limitations of liabilities of non-tax budgetary receivables, statute of limitations of the right to establish the existence of liabilities of non-tax budgetary receivables

Wprowadzenie

Regulacje prawne dotyczące niepodatkowych należności budżetowych cechują się znacznym rozproszeniem, a często także fragmentarycznością¹. Do niepodatkowych należności budżetowych zaliczamy zarówno dani publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym, w tym sankcyjnym². Określenie reżimu prawnego, któremu podlegają poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, jest nierzadko utrudnione i wymaga pogłębionej analizy ich charakteru prawnego i zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw ich dotyczących, w tym przede wszystkim

¹ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 25.

² *Ibidem*, s. 83.

Ordynacji podatkowej³, ustawy o finansach publicznych⁴ i Kodeksu postępowania administracyjnego⁵. Mając powyższe na uwadze, celem artykułu jest ustalenie, jakie przepisy normują przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych, a w szczególności udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy do niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie prawa do ustalenia tego zobowiązania.

W celu określenia, czy do danej niepodatkowej należności budżetowej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wymiaru tych zobowiązań, niezbędne jest ustalenie zakresu stosowania tej ustawy do przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej. Przepisy ustaw szczególnych często nie określają, czy do normowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych stosuje się Ordynację podatkową. W przypadkach takich ustalenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowej należności budżetowej następuje na podstawie jej kwalifikacji do jednej z podstawowych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. W doktrynie prawa finansowego zauważa się, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych, które podlegają regulacji Ordynacji podatkowej, odmienny jest także ich reżim prawny⁶. W obecnym stanie prawnym wyróżnić można dwie zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych: niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p.) oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych (niepodatkowe

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.), dalej: o.p.

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.), dalej: u.f.p.

⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.), dalej: k.p.a.

⁶ Zob. M. Bitner, *Art. 60*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 243-245.

należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p.)⁷. Wskazany podział niepodatkowych należności budżetowych wyznacza także dwa zasadnicze zakresy stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej⁸. Pamiętać jednak należy, że zgodnie z regułą *lex specialis derogat legi generali* w pierwszej kolejności o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych decydują przepisy normujących je ustaw szczególnych. Z tego względu analiza regulacji prawnych normujących przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych dokonana zostanie w odniesieniu do ich zasadniczych kategorii.

W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną.

1. Instytucja przedawnienia w prawie podatkowym

W nauce prawa podatkowego instytucja przedawnienia rozumiana jest jako wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu⁹. Instytucja ta przyczynia się do kształtowania stabilnego stanu prawnego, gwarantując, że po upływie określonego czasu podmiot obowiązany nie będzie skutecznie wzywany do świadczenia, nawet jeśli nie spełnił ciężącej na nim powinności¹⁰. W Ordynacji podatkowej regulacje dotyczące przedawnienia zawarte zostały w rozdziale 8 działu III niniejszej ustawy¹¹. Od pojęcia przedawnienia zobowiązania podatkowego odróżnić należy pojęcie przedawnienia prawa do ustalenia (wymiaru) zobowiązania podatkowego.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych zaliczane jest do nieefektywnych sposobów ich wygasania¹². Wskutek upływu terminu przedawnienia

⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 300. W opracowaniu tym szerzej na temat podziału niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz cech niepodatkowych należności budżetowych obu tych kategorii.

⁸ *Ibidem*, s. 84.

⁹ Zob. A. Nita, *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s. 205.

¹⁰ *Ibidem*, s. 204-205.

¹¹ Art. 68-71 o.p.

¹² D. Janas, *Przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Finanse i Prawo Finansowe” czerwiec 2019, t. 2(22), s. 23. Zob. także: D. Mączyński, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 439.

zobowiązanie podatkowe wygasa¹³. Pomimo niezaspokojenia interesu wierzyciela podatkowego stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa¹⁴. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Początek biegu terminu przedawnienia nie jest związany z powstaniem zobowiązania podatkowego, lecz z upływem terminu płatności podatku¹⁵. Przedawnienie zobowiązania podatkowego określane w doktrynie jako przedawnienie wykonania zobowiązania podatkowego jest instytucją działającą samoistnie i do jego stwierdzenia nie jest konieczne wydanie decyzji¹⁶. Przedawnieniu podlegają wszystkie zobowiązania podatkowe, bez względu na sposób, w jaki powstają¹⁷. Zobowiązania podatkowe powstałe z mocy prawa przedawniają się zatem na takich samych zasadach jak zobowiązania podatkowe powstałe z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania¹⁸. Przedawnieniu nie ulegają zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, przy czym po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te egzekwowane mogą być tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu¹⁹.

Instytucję przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego normuje natomiast art. 68 i art. 69 o.p.²⁰ Regulacje w nich zawarte mają zastosowanie wyłącznie do zobowiązań podatkowych, których sposób powstania określa art. 21 § 1 pkt 2 o.p.²¹ Zobowiązanie takie nie powstaje, jeżeli

¹³ Art. 59 § 1 pkt 9 o.p.

¹⁴ L. Guzek, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, Legalis/el. [dostęp: 12.05.2022].

¹⁵ D. Mączyński, *Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, s. 205.

¹⁶ W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004, s. 448.

¹⁷ B. Dauter, *Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 60.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Art. 70 § 8 o.p.

²⁰ Zob. W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 28.

²¹ *Ibidem*.

decyzja je ustalająca została doręczona po upływie 3 lub 5 lat (w przypadkach wymienionych w art. 68 § 2 o.p.), licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy²². Brak doręczenia decyzji we wspomnianych terminach sprawia, że prawo do wydania decyzji wygasa, a zobowiązanie podatkowe nie powstaje²³. W przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej termin do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wynosi 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej, a jeśli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji wynosi 5 lat²⁴. Termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego związany jest ze sposobem powstania zobowiązania podatkowego²⁵. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe z mocy prawa lub poprzez wymiar²⁶. Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego uznać zatem należy za przedawnienie prawa do wymiaru tego zobowiązania²⁷. Zobowiązanie podatkowe, które powstało w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., przedawnia się także na zasadach określonych w art. 70 tej ustawy, co oznacza, że organ podatkowy ma 3 lata lub 5 lat na wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a następnie 5 lat na pobór podatku²⁸.

²² Art. 68 § 1-2 o.p.

²³ A. Mariański, *Art. 68*, [w:] *idem* (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 14.05.2022].

²⁴ Art. 69 § 2 o.p.

²⁵ A. Mariański, *Art. 68*...

²⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 232.

²⁷ W doktrynie instytucja ta określana jest jako przedawnienie prawa do wymiaru podatku lub przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego (zob. J. Zubrzycki, *Art. 68*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 440-441), a także jako przedawnienie obowiązku podatkowego i przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. W. Morawski, *Przedawnienie*..., s. 28 i powołana tam literatura).

²⁸ A. Mariański, *Art. 70*, [w:] *idem* (red.), *Ordynacja podatkowa*...

Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może zostać zawieszony²⁹ lub przerwany³⁰, natomiast bieg terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego może zostać zawieszony³¹. Okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie jest wliczany do terminu przedawnienia, który biegnie dalej po ustaniu przesłanki zawieszenia³². W przypadku przerwania biegu terminu przedawnienia termin ten liczony jest od nowa³³. W przepisach Ordynacji podatkowej określony został także termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (decyzji takiej nie można wydać, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat³⁴) oraz termin przedawnienia zobowiązania z niej wynikającego (przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja ta została doręczona³⁵).

2. Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to wynikające ze stosunków publicznoprawnych, niebędące podatkami i opłatami dochody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego wymierzone wyłącznie przez organy podatkowe³⁶.

²⁹ Art. 70 § 2, art. 70 § 6, art. 70a oraz art. 70e o.p.

³⁰ Art. 70 § 3 oraz art. 70 § 4 o.p.

³¹ Art. 68 § 5, art. 70a oraz art. 70e o.p.

³² R. Dowgier, M. Popławski, *Podstawowe zagadnienia materialnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej, stosowane przez gminne organy podatkowe*, [w:] M. Popławski (red.), *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, Białystok 2009, s. 145.

³³ *Ibidem*, s. 147.

³⁴ Art. 118 § 1 o.p.

³⁵ Art. 118 § 2 o.p.

³⁶ W art. 3 pkt 8 o.p. sformułowana została definicja ustawowa niepodatkowych należności budżetowych, zgodnie z której treścią świadczenia te są niebędącymi podatkami i opłatami należnościami stanowiącymi dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do określania lub ustalania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszego przepisu uprawnione są organy podatkowe.

Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych przedmiotowej kategorii wyznacza, co do zasady, przepis art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy³⁷. Na jego mocy do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej stosuje się przepisy niniejszej ustawy. W myśl natomiast art. 3 pkt 3 lit. c o.p. przez podatki rozumieć należy (dla jej celów) niepodatkowe należności budżetowe. Uzasadniony zatem jest wniosek, że do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej zastosowanie mają przepisy tej ustawy dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego. Jak już jednak podnoszono, w pierwszej kolejności o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych decydują przepisy ustaw szczególnych.

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to przede wszystkim daniny publiczne³⁸. Przykładem świadczeń zaliczanych do tej grupy niepodatkowych należności budżetowych są wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych³⁹. Ustawa o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych stanowi, że do świadczeń tych stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych⁴⁰. W przypadku, gdy obowiązujące przepisy powołują się na ustawę o zobowiązaniach podatkowych albo odsyłają ogólnie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych, stosuje się dział III o.p.⁴¹ Uznać więc należy, że do wpłat z zysku przedsiębiorstw

³⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 80.

³⁸ *Ibidem*, s. 59.

³⁹ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1439), dalej: u.g.f.p.p. Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych są daninami publicznymi (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670). Stanowisko, zgodnie z którym wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 3 pkt 8 o.p., prezentowane jest zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. R. Mastalski, *Art. 2*, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa...*, s. 26; H. Dzwonkowski, T. Nowak, *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 9.01.2023]; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858).

⁴⁰ Art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p.

⁴¹ Art. 341 o.p.

państwowych zastosowanie ma dział III o.p. Trzeba jednak w tym miejscu zauważyć, że zarówno w doktrynie⁴², jak i judykaturze⁴³ wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych uznawane są za świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, a nie jedynie dział III tego aktu prawnego. Ustawa o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych nie zawiera regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania z ich tytułu. Przy uwzględnieniu, że zobowiązania z tytułu wpłat z zysku powstają z mocy prawa⁴⁴, zastosowanie znajdą do nich przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stosownie do treści art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin ich płatności. Przedsiębiorstwa państwowe dokonują ostatecznego rozliczenia wpłat z zysku do budżetu państwa w terminie 14 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego lub sporządzeniu sprawozdania w przypadku, gdy zgodnie z przepisami o rachunkowości nie występuje obowiązek zatwierdzania tego sprawozdania⁴⁵. Do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych zastosowanie mają również przepisy działu III o.p. dotyczące zawieszenia i przerwania biegu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, a także zobowiązania wynikającego z tej decyzji. Skonstatować można, że wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych stanowią przykład niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, do których zastosowanie znajdują przepisy niniejszej ustawy regulujące instytucję przedawnienia.

Niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej jest także m.in. dodatkowe zobowiązanie podatkowe

⁴² Zob. P. Borszowski, A. Huchla, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 294.

⁴³ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350.

⁴⁴ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670.

⁴⁵ § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia terminów i trybu wpłat z zysku oraz wzorów i terminów składania deklaracji przez przedsiębiorstwa państwowe (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1282).

uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług⁴⁶. Świadczenie to jest szczególnym przykładem niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii o charakterze sankcyjnym⁴⁷. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, pomimo że określone jest w ustawie o podatku od towarów i usług, nie posiada cech tego podatku⁴⁸. Stanowi dyscyplinującą, mającą działać prewencyjnie sankcję za uchylenie się od opodatkowania albo próbę wyłudzenia środków pieniężnych od Skarbu Państwa⁴⁹. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, a więc organy podatkowe w rozumieniu art. 13 o.p.⁵⁰ Wykonanie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie może przedawniać się według art. 70 o.p., dopóki nie zostanie wydana decyzja wymiarowa⁵¹. Dopiero po dokonaniu wymiaru przez organy podatkowe biegnie przedawnienie wykonania zobowiązania⁵². Termin przedawnienia prawa do jego ustalenia określony został w art. 68 § 3 o.p. Zgodnie z treścią powołanego przepisu dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług nie powstaje w przypadku, gdy decyzja ustalająca to zobowiązanie doręczona została po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin przedawnienia prawa do wymiaru przedmiotowego świadczenia określony został zatem odrębnie od terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego

⁴⁶ Art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), dalej: u.p.t.u. Szerzej na temat dodatkowego zobowiązania podatkowego jako niepodatkowej należności budżetowej zob.: A. Miernik, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 51-67.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 65.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, Legalis nr 114923 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm., pozostaje aktualny).

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Zob. art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u.

⁵¹ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Art. 68*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*

⁵² *Ibidem*.

w art. 68 § 1 o.p. Zauważyć przy tym należy, że określając wskazany termin, ustawodawca odwołuje się do pojęcia obowiązku podatkowego. Bieg terminu przedawnienia dla ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego rozpoczyna się z końcem roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, a więc wystąpiły zdarzenia objęte obowiązkiem podatkowym za okres rozliczeniowy, za który wymierzane jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe⁵³. Powiązanie początku biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru świadczenia o charakterze sankcyjnym z pojęciem obowiązku podatkowego budzić może wątpliwości. W przypadku sankcji nie występuje przedmiot i podstawa opodatkowania w znaczeniu podatkowym, a wymiar nie odnosi się do obrotu będącego przedmiotem opodatkowania podatkiem, w związku z którym powstaje sankcja, ale do zdarzenia pozostającego poza podatkowoprawnym stanem faktycznym⁵⁴.

Z uwagi na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego, pomimo że uregulowane zostało w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p., nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują do niego zastosowanie⁵⁵. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że dodatkowe zobowiązania podatkowe nie powinny obejmować odpowiedzialność osób trzecich, ponieważ ciężar wykonania sankcji administracyjnych, z racji funkcji, jakie one pełnią, powinien obciążać jedynie podmioty, na które sankcje te zostały nałożone⁵⁶. Uzasadniony zatem jest wniosek, że skoro do przedmiotowego świadczenia nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, zastosowania nie znajdują także przepisy tej ustawy regulujące przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz przedawnienie zobowiązania wynikającego z tej decyzji.

⁵³ J. Zubrzycki, *Art. 68*, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa...*, s. 445.

⁵⁴ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Art. 68...*

⁵⁵ A. Miernik, *Dodatkowe...*, s. 64.

⁵⁶ Zob. uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, Legalis nr 213595.

3. Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych to kategoria środków publicznych o niejednorodnym charakterze prawnym. Wśród nich wyróżnić można daniny publiczne, ale także środki publiczne o charakterze niedaninowym, w tym sankcje administracyjne oraz sankcje karne i karnoskarbowe⁵⁷. W ustawie o finansach publicznych świadczeniom tym poświęcone zostały art. 60-67. W art. 60 niniejszej ustawy sformułowany został katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. Katalog ten ma charakter otwarty⁵⁸. Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych określa, co do zasady, art. 67 ust. 1 u.f.p.⁵⁹ Zgodnie z treścią powołanego przepisu do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych niniejszą ustawą, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w zakresie w niej nieuregulowanym, odpowiednie zastosowanie ma zatem dział III o.p. W konsekwencji przyjąć należy, że do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych, odpowiednio stosować należy przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia.

Przykładem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie

⁵⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 69 i n. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są m.in. administracyjne kary pieniężne (zob. A. Cebera, J.G. Firlus, *Art. 189g*, [w:] H. Knysiak-Sudyka (red. nauk.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1298-1302) i należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe (art. 60 pkt 6a u.f.p.).

⁵⁸ P. Majka, *Art. 60*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 441.

⁵⁹ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 78.

mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych, są należności z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego niepublicznym i publicznym placówkom wychowania przedszkolnego, szkołom i placówkom prowadzonym przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego oraz osoby fizyczne na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych⁶⁰. Należności z tytułu zwrotu dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych zaliczone zostały *expressis verbis* do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w jej art. 60⁶¹, wskutek czego zastosowanie ma do nich regulacja zawarta w art. 67 ust. 1 tej ustawy. Do świadczeń tych odpowiednie zastosowanie znajdują zatem przepisy działu III o.p. W ustawie o finansach publicznych i w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych nie zawarto unormowań dotyczących przedawnienia wspomnianych świadczeń. Uznać więc należy, że przedawnienie zobowiązań z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych regulują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych. Przepisy te, zgodnie z dyspozycją art. 67 ust. 1 u.f.p., powinny być stosowane „odpowiednio”. Stosowanie przepisu „odpowiednio” wymaga uwzględnienia ewentualnych różnic między instytucjami, do których należy przepis odsyłający i przepis odesłania⁶². W konsekwencji odesłania do działu III o.p. należność z tytułu zwrotu dotacji powinna być odpowiednio traktowana, tak jak zobowiązanie podatkowe⁶³. Przy uwzględnieniu, że zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych powstają z mocy prawa, a więc w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.⁶⁴, uzasadniony jest wniosek,

⁶⁰ Art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-31a oraz art. 32 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2082 ze zm.).

⁶¹ Art. 60 pkt 1 u.f.p.

⁶² L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 294.

⁶³ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2019, Legalis/el. [dostęp: 2.06.2022].

⁶⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456.

że do zobowiązań tych odpowiednie zastosowanie znajduje przepis art. 70 § 1 o.p. Stosując odpowiednio powołany przepis do dotacji podlegających zwrotowi, przyjmuje się, że zobowiązanie z ich tytułu przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu, określony w art. 251 lub 252 u.f.p.⁶⁵ Odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych znajdują także przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i przedawnienia zobowiązania wynikającego z tej decyzji.

Stosownie do treści art. 67 ust. 1 u.f.p. przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych oraz przedawnienie prawa do ustalenia tych zobowiązań stosuje się odpowiednio do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych w zakresie w niej nieuregulowanym. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi omawianej kategorii, w odniesieniu do których w ustawie o finansach publicznych sformułowano unormowania dotyczące ich przedawnienia, są należności wymienione w art. 60 pkt 6 tego aktu prawnego. W art. 66a ust. 1 u.f.p. określone zostały terminy przedawnienia zobowiązań z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków oraz odsetek od tych środków i należności. Zgodnie z treścią powołanego przepisu zobowiązanie do zwrotu przedmiotowych środków przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym decyzja o zapłacie odsetek w przypadku niezłożenia wniosku o płatność albo decyzja w sprawie zwrotu środków unijnych stała się ostateczna, lub od dnia wypłaty salda lub wypłaty salda końcowego, o których mowa we wskazanych tym artykule rozporządzeniach Parlamentu Europejskiego

⁶⁵ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, *Dochodzenie...*

i Rady Unii Europejskiej – w zależności od tego, który z tych terminów nastąpi później. W zakresie terminów przedawnienia zobowiązań z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków oraz odsetek od tych środków i należności zastosowania nie znajdują zatem unormowania art. 70 o.p., na zasadzie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p.⁶⁶ Odpowiednie zastosowanie, w związku z odesłaniem z art. 67 ust. 1 u.f.p., znajdują natomiast przepisy Ordynacji podatkowej o zawieszeniu i przerwaniu biegu przedawnienia, gdyż regulacje art. 66a ust. 1 u.f.p. dotyczą jedynie terminu przedawnienia zobowiązań do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6 tej ustawy⁶⁷. Zwrócić uwagę należy na to, że z dniem 21 sierpnia 2022 r. wszedł w życie art. 66b u.f.p., który określa termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu przedmiotowych środków oraz termin przedawnienia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji⁶⁸. W konsekwencji zastosowania nie mają przepisy Ordynacji podatkowej określające terminy przedawnienia

⁶⁶ P. Majka, *Art. 66a*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych...*, s. 471. Podobnie: P. Walczak, *Art. 66a*, [w:] *idem* (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el. [dostęp: 3.06.2022]; W. Misiąg, *Komentarz do art. 66a ustawy o finansach publicznych*, [w:] *idem* (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el. [dostęp: 4.06.2022]. Zob. także: wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2021 r., III SA/Łd 675/21, Legalis nr 2614429, w którym Sąd ten podkreśla, że art. 66a ust. 1 u.f.p. odnosi się do przedawnienia zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6 niniejszej ustawy.

⁶⁷ M. Wincenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, s. 185.

⁶⁸ Zob. art. 113 pkt 5 ustawy z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021-2027 (Dz. U. poz. 1079). Zgodnie z ust. 1 art. 66b u.f.p.: „Decyzję o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6, wydaje się przed upływem pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja, o której mowa w art. 189 ust. 3b, albo decyzja, o której mowa w 207 ust. 9, stała się ostateczna”. W myśl natomiast ust. 3 art. 66b u.f.p.: „Zobowiązanie wynikające z decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6, przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od dnia: 1) w którym decyzja ta stała się ostateczna albo 2) o którym mowa w art. 66a ust. 1 pkt 1a i 2 – w zależności od tego, który z tych terminów nastąpi później”.

prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i wynikającego z tej decyzji zobowiązania.

Skonstatować można, że w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych zasadą jest odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przedawnienia, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych⁶⁹. W pierwszej jednak kolejności, podobnie jak w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych określają przepisy ustaw szczególnych. W zakresie uregulowanym w ustawie szczególnej ustanawiającej daną niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, do należności tej zastosowania nie mają więc przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia. Przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, dla której przewidziano tego rodzaju odrębne regulacje, jest opłata dodatkowa za nieuiszczenie opłat za postój pojazdów samochodowych na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania i śródmiejskiej strefie płatnego parkowania (art. 13f ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych⁷⁰). Świadczenie to nie zostało wprost zaliczone do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w treści art. 60 u.f.p. Przepisy ustawy o drogach publicznych nie określają, czy do opłaty dodatkowej stosuje się Ordynację podatkową. Odpowiednie stosowanie do przedmiotowego świadczenia przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, na zasadzie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p., możliwe jest zatem w przypadku jego uznania za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Opłata dodatkowa jako dochód własny gminy⁷¹ pobierany przez zarząd drogi, a w przypadku jego

⁶⁹ Zob. P. Majka, *Art. 66a...*, s. 470.

⁷⁰ T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1693 ze zm., dalej: u.d.p.

⁷¹ Zgodnie z art. 13b ust. 3 u.d.p. strefę płatnego parkowania lub śródmiejską strefę płatnego parkowania może ustalić rada gminy (rada miasta) na wniosek wójta (burmistrza, prezydenta

braku przez zarządcę drogi⁷², spełnia przesłanki do takiej jej kwalifikacji, co potwierdza linia orzecznicza w tym zakresie⁷³. Uzasadniony jest więc wniosek, że zastosowanie ma do niej przepis art. 67 ust. 1 u.f.p. Zgodnie natomiast z art. 40d ust. 3 u.d.p. obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym powinna zostać uiszczona. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej jest obowiązkiem wynikającym z mocy prawa (*ex lege*) i nie jest wymagane konkretyzowanie tego obowiązku w drodze indywidualnego aktu administracyjnego⁷⁴. Zauważa się także, że art. 40d ust. 3 u.d.p. określa jedynie termin przedawnienia opłaty dodatkowej, a zatem normuje kwestie uregulowane w art. 70 § 1 o.p.⁷⁵ Treść obu powołanych przepisów w zakresie określenia terminu przedawnienia jest więc tożsama⁷⁶. Norma wyrażona w art. 40d ust. 3 u.d.p. nie odnosi się jednak do pozostałych kwestii związanych z przedawnieniem, jak zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, i nie może tych zagadnień regulować w sposób szczególny do regulacji zawartej w Ordynacji podatkowej⁷⁷. Przepis art. 40d ust. 3 u.d.p. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 70 § 1 o.p. i ma niewątpliwie pierwszeństwo stosowania w obszarze poddany jego regulacji, co jednak nie wyklucza stosowania do opłaty dodatkowej pozostałych przepisów działu III o.p., w tym przepisów o zawieszeniu oraz przerwaniu biegu terminu przedawnienia tych należności⁷⁸. Zwrócić

miasta), zaopiniowany przez organy zarządzające drogami i ruchem na drogach. Rada gminy (rada miasta) określa także wysokość opłaty dodatkowej oraz sposób jej pobierania (art. 13f ust. 2 u.d.p.). W myśl art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267) źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z opłat stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów.

⁷² Art. 13f ust. 3 u.d.p.

⁷³ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 kwietnia 2020 r., I SA/Kr 135/20, Legalis nr 2356721; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829.

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 16 września 2021 r., II GSK 1012/21, Legalis nr 2633085.

⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 25/19, Legalis nr 1939334.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195.

⁷⁸ *Ibidem*. Podobnie: wyrok NSA z dnia 17 listopada 2021 r., III FSK 101/21, Legalis nr 2638826; wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2320/21, Legalis nr 2611912; wyrok NSA z dnia

jednak uwagę należy na to, że ze względu na sankcyjny charakter opłaty dodatkowej rozważenia wymaga, czy do świadczenia tego odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i w konsekwencji przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz przedawnienia wynikającego z tej decyzji zobowiązania. Zważywszy na prezentowane już poglądy judykatury na temat niestosowania powołanych przepisów do dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, a więc również świadczenia o charakterze sankcyjnym, przyjąć należy, że do opłaty dodatkowej przepisy te również nie znajdują zastosowania. Opłata dodatkowa nie jest związana z pojazdem, ale z pewnym zdarzeniem połączonym z działaniem dysponującego pojazdem podmiotu, a za jej osobistym (indywidualnym) charakterem przemawia także jej sankcyjność⁷⁹.

Przepisem szczególnym w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p. jest także art. 67 ust. 2 u.f.p.⁸⁰ Przepis ten nie został sformułowany w ustawie wprowadzającej daną niepodatkową należność budżetową, lecz w ustawie o finansach publicznych i dotyczy wyłącznie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu jej art. 60, stanowiących administracyjne kary pieniężne⁸¹. Zgodnie z treścią art. 67 ust. 2 u.f.p. do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Unormowania dotyczące nakładania lub wymierzania oraz udzielania ulg w wykonaniu administracyjnych kar pieniężnych zawarte zostały

17 września 2019 r., I GSK 493/19, Legalis nr 2247938; wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2019 r., I GSK 3504/18, Legalis nr 1916148; wyrok NSA z dnia 10 lipca 2019 r., I GSK 145/19, Legalis nr 1973055; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829. Zauważyć należy, że w judykaturze prezentowane jest także stanowisko odmienne, zakładające, że wykładnia językowa art. 40d ust. 3 u.d.p. nie daje podstaw do posiłkowego stosowania do dodatkowej opłaty parkingowej przepisów Ordynacji podatkowej normujących zagadnienia związane z przerwaniem bądź zawieszeniem biegu terminu przedawnienia (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2018 r., I SA/Po 410/18, Legalis nr 1810395).

⁷⁹ T. Brzezicki, *O możliwości dziedziczenia opłaty dodatkowej za parkowanie w miejskiej strefie płatnego parkowania*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, t. 5, nr 4, s. 75.

⁸⁰ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 78-79.

⁸¹ *Ibidem*.

w dziale IVA tego aktu prawnego⁸². W art. 189g k.p.a. określono terminy przedawnienia nałożenia i egzekucji administracyjnej kary pieniężnej. Na jego mocy administracyjna kara pieniężna nie może zostać nałożona, jeśli upłynęło pięć lat od dnia naruszenia prawa lub wystąpienia skutków naruszenia prawa⁸³. Administracyjna kara pieniężna nie podlega natomiast egzekucji, jeśli upłynęło pięć lat od dnia, w którym powinna być ona wykonana⁸⁴. Skutkiem prawnym przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest wygaśnięcie możliwości jej nałożenia⁸⁵. Przedawnienie egzekucji administracyjnej kary pieniężnej powoduje uniemożliwienie, poprzez zastosowanie środków egzekucyjnych pieniężnych, doprowadzenia do zapłaty nieuiszczonej kary pieniężnej⁸⁶. W przepisach działu IVA k.p.a. uregulowane zostały także instytucje zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej⁸⁷ oraz instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia jej egzekucji⁸⁸.

Przepisy działu IVA k.p.a. w zakresie zasad nakładania administracyjnych kar pieniężnych i udzielania ulg w ich wykonaniu są przepisami ogólnymi w stosunku do przepisów ustaw stanowiących podstawę ich pobierania⁸⁹. W przypadku unormowania w przepisach odrębnych poszczególnych aspektów w obszarze kar administracyjnych przepisy niniejszego działu nie znajdują zastosowania w zakresie tych aspektów⁹⁰. Konstatacja ta odnosi się również do uregulowań dotyczących przedawnienia. Jeżeli w przepisach odrębnych unormowane zostały terminy przedawnienia nakładania lub egzekucji administracyjnej kary pieniężnej, działu IVA k.p.a. w tym

⁸² Art. 189a-189k k.p.a.

⁸³ Art. 189g § 1 k.p.a.

⁸⁴ Art. 189g § 3 k.p.a.

⁸⁵ B. Adamiak, *Art. 189j*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 6.06.2022].

⁸⁶ *Ibidem* [dostęp: 6.06.2022].

⁸⁷ Art. 189h k.p.a.

⁸⁸ Art. 189j k.p.a.

⁸⁹ R. Stankiewicz, *Art. 189a*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 7.06.2022].

⁹⁰ *Ibidem*. Zob. także: B. Adamiak, *Art. 189a*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el. [dostęp: 10.01.2023].

zakresie nie stosuje się⁹¹. Ponadto określony w art. 189g § 1 k.p.a. termin przedawnienia nałożenia kary pieniężnej nie dotyczy sytuacji, w których przepisy odrębne określają termin, po upływie którego nie można wszcząć postępowania w sprawie nałożenia kary lub stwierdzenia naruszenia prawa, w następstwie którego może być ona nałożona⁹². Ustalenie reguł przedawnienia określonej kary pieniężnej wymaga zatem uwzględnienia korelacji zachodzących między przepisami działu IVA k.p.a. a przepisami normującą tę karę pieniężną ustawy szczególnej⁹³.

W doktrynie prawa administracyjnego zwraca się uwagę na to, że przed wejściem w życie art. 189g k.p.a. nie było generalnej, normatywnej podstawy do zastosowania instytucji przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych⁹⁴. W szczególności zauważa się, że wątpliwości budzi stosowanie do administracyjnych kar pieniężnych przepisów Ordynacji podatkowej o przedawnieniu zobowiązań podatkowych⁹⁵. Wskazuje się przy tym, że warunkiem rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia określonego w kluczowym z tego punktu widzenia art. 68 § 1 o.p. jest uprzednie powstanie obowiązku podatkowego, a w przypadku odpowiedzialności za delikt administracyjny nie powstaje stan analogiczny jak w przypadku obowiązku podatkowego⁹⁶. Niemniej jednak, pomimo wejścia w życie działu IVA k.p.a., przepisy niektórych ustaw szczególnych regulujących administracyjne kary pieniężne nadal zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar

⁹¹ Art. 189a § 2 pkt 3-4 k.p.a.

⁹² Art. 189g § 2 k.p.a. Przykładem takiej odrębnej regulacji jest art. 36k ust. 3 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213), zgodnie z którego treścią: „Nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, jeżeli od dnia popełnienia czynu, o którym mowa w art. 36c-36i, upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym czyn został popełniony”.

⁹³ Zob. A. Miernik, *Wymiar...*, s. 298.

⁹⁴ Zob. M. Jabłoński, *Art. 189g*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 6.06.2022] oraz powołane tam orzecznictwo i literatura.

⁹⁵ Zob. *ibidem*.

⁹⁶ Zob. *ibidem*.

pieniężnych⁹⁷. Prowadzić może to do wątpliwości, czy w przypadku takim przepisy Ordynacji podatkowej regulujące instytucję przedawnienia uznaczyć należy za regulacje odrębne w rozumieniu art. 189a § 2 k.p.a.⁹⁸ Wprowadzenie do Kodeksu postępowania administracyjnego regulacji działu IVA uzasadnia niestosowanie do administracyjnych kar pieniężnych przepisów działu III o.p., w tym przepisów dotyczących przedawnienia. Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym ogólnego prawa daninowego⁹⁹. Sankcje administracyjne związane są natomiast z wystąpieniem deliktu administracyjnego i bliższe sankcjom przewidzianym w przepisach karnych niż zobowiązaniom podatkowym¹⁰⁰. Nawet w przypadku, gdy przepisy ustaw szczególnych zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar pieniężnych, uzasadniony jest wniosek, że z uwagi na sankcyjny charakter przedmiotowych świadczeń, zastosowania nie znajdą do nich przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i w konsekwencji przepisów dotyczących przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz wynikającego z tej decyzji zobowiązania¹⁰¹. Powinności poniesienia kary nie można przenosić na inne osoby, gdyż jej celem jest spowodowanie osobistej dolegliwości osoby, która popełniła bezprawny czyn¹⁰².

Podsumowanie i wnioski

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji dotyczących ich przedawnienia. Określenie, jakie przepisy normują instytucję przedawnienia danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga analizy przepisów ustawy wprowadzającej

⁹⁷ Zob. art. 31c ust. 5 ustawy z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1070 ze zm.).

⁹⁸ Zob. M. Robakowska, *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, Co do zasady, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych> [dostęp: 8.06.2022].

⁹⁹ A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 13.

¹⁰⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2017 r., VII SA/Wa 1710/16, Legalis nr 1664349.

¹⁰¹ Zob. A. Miernik, *Wymiar...*, s. 131-132.

¹⁰² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 maja 2011 r., III SA/Wr 53/11, Legalis nr 332172.

tę należność, ustalenia jej charakteru prawnego oraz zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw jej dotyczących. W szczególności niezbędne jest ustalenie, czy do przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące instytucję przedawnienia. Zasadnicze zakresy stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych wyznacza ich podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów tej ustawy i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Zasadą jest stosowanie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej przepisów niniejszej ustawy normujących instytucję przedawnienia oraz odpowiednie stosowanie tych przepisów do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, na zasadzie odesłania zawartego w jej art. 67 ust. 1, w zakresie w niej nieuregulowanym. Zasada ta znajduje jednak zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy przepisy ustawy ustanawiającej niepodatkową należność budżetową nie zawierają regulacji dotyczących jej przedawnienia.

Dużą grupę niepodatkowych należności budżetowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze sankcyjnym. Ustawodawca zauważa konieczność formułowania rozwiązań normatywnych regulujących przedawnienie wspomnianych świadczeń bez konieczności sięgania w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej regulujących instytucję przedawnienia. Najdobitniejszym tego przykładem jest wprowadzenie do przepisów działu IVA k.p.a. regulacji dotyczących przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych. Niemniej jednak przepisy niektórych ustaw stanowiących podstawę pobierania administracyjnych kar pieniężnych nadal zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar pieniężnych. W przypadkach takich powstać mogą wątpliwości, czy do przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy działu III o.p., czy też działu IVA k.p.a.

Analiza regulacji prawnych dotyczących przedawnienia niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że ze względu na ich duże

zróznicowanie ustalenie, jakie przepisy normują przedawnienie przedmiotowych świadczeń, jest często znacznie utrudnione. Mając powyższe na uwadze, zasadne jest postulowanie *de lege ferenda* precyzyjnego określania w przepisach ustaw szczególnych zasad przedawnienia normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych. W przypadku, gdy ustawa szczególna zawiera fragmentaryczne regulacje dotyczące przedawnienia niepodatkowej należności budżetowej (wskazuje np. termin przedawnienia), szczególnie istotne jest określenie, jakie przepisy normują instytucję jej przedawnienia w pozostałym zakresie, w tym przede wszystkim zawieszenia i przerwania biegu terminów przedawnienia. W związku z wejściem w życie działu IVA k.p.a. zasadne wydaje się także wnioskować o nieodsyłanie w przepisach ustaw szczególnych do odpowiedniego stosowania do administracyjnych kar pieniężnych działu III o.p., w tym przepisów regulujących instytucję przedawnienia.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury

Adamiak B., *Art. 189a*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el.

Adamiak B., *Art. 189j*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Bitner M., *Art. 60*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.

Borszowski P., Huchla A., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.

Brzezicki T., *O możliwości dziedziczenia opłaty dodatkowej za parkowanie w miejskiej strefie płatnego parkowania*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, t. 5, nr 4.

Cebera A., Firlus J.G., *Art. 189g*, [w:] H. Knysiak-Sudyka (red. nauk.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.

Dauter B., *Wpływ przedawnienia na rozstrzygnięcie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

Dowgier R., Popławski M., *Podstawowe zagadnienia materialnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej, stosowane przez gminne organy podatkowe*, [w:] M. Popławski (red.), *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, Białystok 2009.

Dzwonkowski H., Kurzac M., *Art. 68*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

Dzwonkowski H., Nowak T., *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

Gorgol A., *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4.

Guzek L., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, Legalis/el.

Jabłoński M., *Art. 189g*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Janas D., *Przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Finanse i Prawo Finansowe” czerwiec 2019, t. 2(22).

Kuśnierz W., *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004.

Majka P., *Art. 60*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020.

Majka P., *Art. 66a*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020.

Mariański A., *Art. 68*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Mariański A., *Art. 70*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Mastalski R., *Art. 2*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Mączyński D., [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.

Mączyński D., *Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*” 2016, t. 50, nr 1.

Miernik A., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2021, nr 3.

Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.

Misiąg W., *Komentarz do art. 66a ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el.

Morawski W., *Przedawnienie obowiązku podatkowego, cz. 1*, „*Przegląd Podatkowy*” 2008, nr 1.

Morawski L., *Wykładowia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.

Nita A., *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

Pawlikowska A., Lachiewicz W., *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2019, Legalis/el.

Robakowska M., *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, Co do zasady, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych>

Stankiewicz R., *Art. 189a*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Walczak P., *Art. 66a*, [w:] P. Walczak (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el.

Wincenciak M., *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019.

Zubrzycki J., *Art. 68*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.

Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.).

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1693 ze zm.).

Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1439).

Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1070 ze zm.).

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2082 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021-2027 (Dz. U. poz. 1079).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia terminów i trybu wpłat z zysku oraz wzorów i terminów składania deklaracji przez przedsiębiorstwa państwowe (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1282).

Wykaz orzecznictwa

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, Legalis nr 213595.

Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, Legalis nr 114923.

Wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456.

Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195.

Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2019 r., I GSK 3504/18, Legalis nr 1916148.

Wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 25/19, Legalis nr 1939334.

Wyrok NSA z dnia 10 lipca 2019 r., I GSK 145/19, Legalis nr 1973055.

Wyrok NSA z dnia 17 września 2019 r., I GSK 493/19, Legalis nr 2247938.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2320/21, Legalis nr 2611912.

Wyrok NSA z dnia 16 września 2021 r., II GSK 1012/21, Legalis nr 2633085.

Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2021 r., III FSK 101/21, Legalis nr 2638826.

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 maja 2011 r., III SA/Wr 53/11, Legalis nr 332172.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2017 r., VII SA/Wa 1710/16, Legalis nr 1664349.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2018 r., I SA/Po 410/18, Legalis nr 1810395.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 kwietnia 2020 r., I SA/Kr 135/20, Legalis nr 2356721.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2021 r., III SA/Łd 675/21, Legalis nr 2614429.

Ceny transferowe – problemy w stosowaniu uproszczeń bezpiecznej przystani

Transfer pricing – problems in the application of safe harbor simplifications

Abstrakt

Uproszczenia bezpiecznej przystani funkcjonują w polskim prawie podatkowym już kilka lat, ale wciąż ich stosowanie rodzi wiele wątpliwości. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz od osób fizycznych znajdziemy dwa rodzaje tego uproszczenia – dotyczące usług o niskiej wartości dodanej oraz dotyczące transakcji finansowych. Oba te rozwiązania wciąż wymagają dopracowania przez ustawodawcę w kwestii spójności i jasności, czego efektem będzie wzrost korzystania z tych uproszczeń.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, uproszczenie bezpiecznej przystani, podmioty powiązane, zasada ceny rynkowej

Abstract

Safe harbor simplifications have been in force in Polish tax law for several years, but their application still generates many doubts. Two types of this simplification exist in the corporate and personal income tax act - for low-value-added services and for financial transactions. Both of these solutions still need to be improved by the legislator in terms of consistency and clarity which will result in an increase of the use of these simplifications.

Keywords: arm's length principle, safe harbour, related entities, transfer pricing

Wstęp

Prawo podatkowe to jedna z najszybciej nowelizowanych i rozrastających się gałęzi prawa. Co roku do polskiego porządku prawnego wprowadzane są nowe przepisy, które, jak pokazuje praktyka, nie zawsze są spójne z istniejącymi już regulacjami. Jednym z najbardziej rozwijanych przez ostatnie lata zagadnień w prawie podatkowym są przepisy dotyczące cen transferowych określające zasady przypisywania zysku do poszczególnych jurysdykcji podatkowych. Wynika to po części z prac prowadzonych przez gremia międzynarodowe, a po części z decyzji polskiego prawodawcy, który decyduje się kłaść większy nacisk na kontrolowanie rozliczeń dokonywanych pomiędzy międzynarodowymi grupami podmiotów powiązanych.

Regulacje dotyczące cen transferowych mają przeciwdziałać nieuzasadnionemu transferowi zysków w ramach grupy podmiotów powiązanych bądź niepowiązanych, mających siedzibę w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Może to prowadzić do manipulowania ceną transakcji, tj. do sytuacji, gdy jeden podmiot ponosi nieuzasadnione koszty podatkowe, a drugi osiąga nieuzasadnione przychody. W efekcie dochodzi do erozji podstawy opodatkowania. Zyski te właściciele powiązanych ze sobą spółek mogą przenosić pomiędzy podmiotami, nad którymi sprawują kontrolę, aby uniknąć lub zmniejszyć poziom opodatkowania zależnie od jurysdykcji, do której zostały przetransferowane.

Ciągły rozwój gospodarki, jej stopniowa cyfryzacja i rozrost powiązań gospodarczych sprawiają, że regulacje o cenach transferowych muszą nadążać za szybko zmieniającą się rzeczywistością. Dostrzega to również polski ustawodawca. W ciągu ostatnich lat można zauważyć tendencje ministerstwa finansów do zapewnienia sobie wglądu w międzynarodowe transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami powiązanymi. Konsekwencją tego jest dążenie do uregulowania zasad dotyczących ich raportowania. Wysiłki te można oceniać różnie, ale o ich intensywności oraz skuteczności świadczy, że na przestrzeni lat 2016-2020 funkcjonowały w Polsce trzy zupełnie różne stany prawne regulujące zagadnienie stosowania cen transferowych. Warto zaznaczyć, że nie chodzi tu o samo nowelizowanie

przepisów dotyczących transferowania dochodu w ograniczonym kształcie czy o doprecyzowywanie poszczególnych regulacji, ale o wprowadzanie nowych reguł, które zupełnie odmiennie normują podstawowe kwestie stosowania postanowień w zakresie cen transferowych.

Oddać też trzeba, że wysiłki polskiego ustawodawcy nie są oderwane od idei wprowadzanych w innych krajach czy stanowisk wypracowanych przez gremia międzynarodowe. Polskie przepisy w dużym stopniu mają swoje odzwierciedlenie w wielostronnych porozumieniach i opracowaniach tworzonych przez ponadnarodowe fora. Kwestię opodatkowania dużych grup podmiotów powiązanych stara się uregulować przykładowo Organizacja Współpracy i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD), której członkiem jest także Polska. To właśnie propozycje przedstawione w Modelowej Konwencji¹ czy Wytycznych OECD² są często implementowane przez Polskę do krajowego porządku prawnego. Tak również w przypadku wprowadzenia regulacji dotyczących stosowania uproszczeń bezpiecznej przystani (tzw. *safe harbour*) to właśnie rozwiązania wypracowane na forum OECD miały podstawowe znaczenie. Osiągnięte tam konkluzje były bazą do wdrożenia analogicznych regulacji w państwach członkowskich, w tym także w Polsce. Należy mieć na uwadze, że w przypadku prawa podatkowego wprowadzenie konkretnych regulacji o charakterze uszczelniającym jest najbardziej efektywne tylko wtedy, kiedy jest dokonywane przez całe grupy państw, a nie jednostkowe kraje. Pozwala to wyeliminować ewentualne korzyści związane z różnicami w prawodawstwie, a także idącą za tym możliwość optymalizacji podatkowych poprzez manipulowanie przypisaniem zysku do konkretnej jurysdykcji. Co istotne, optymalizacje podatkowe to nie tylko kwestia krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, ale również transakcji z kontrahentami

¹ Zob. OECD, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> [dostęp: 10.09.2022]

² Zob. OECD, *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> [dostęp: 10.09.2022].

z państw niezaliczanych do tej kategorii, w tym podmiotów unijnych lub polskich rezydentów.

1. Regulacje bezpiecznej przystani

Przepisy o cenach transferowych, co do zasady wymagają udokumentowania transakcji, kiedy jest ona zawierana pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a jej wartość przekracza próg dokumentacyjny. Od stycznia 2019 r. za właściwe udokumentowanie transakcji uznaje się sporządzenie dokumentacji lokalnej (tzw. *local file*), która opisuje warunki i przebieg konkretnej transakcji. Dodatkowo konieczne jest przygotowanie analizy cen transferowych, która zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT³ (art. 23zb ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT⁴), może mieć postać analizy porównawczej bądź analizy zgodności. Analiza porównawcza jest analizą danych podmiotów niepowiązanych, ale porównywalnych z podatnikiem bądź z przedmiotową transakcją. Analiza zgodności jest sporządzana w momencie, kiedy niemożliwe ze względu na brak danych porównawczych jest sporządzenie analizy porównawczej. Taka analiza ma na celu wykazanie innych przesłanek, że ustalona w badanej transakcji wartość wynagrodzenia ma charakter rynkowy.

Dodatkowo podmioty powiązane są również zobowiązane do dopełnienia obowiązków ewidencyjnych, czyli złożenia informacji o cenach transferowych TPR oraz oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych i rynkowości ustalonych w dokumentowanych transakcjach cen. To obowiązki podstawowe, które co do zasady powinny być spełnione dla każdej transakcji wymagającej udokumentowania.

Wyjątkiem od powszechności obowiązków dokumentacyjnych wobec transakcji przekraczających próg dokumentacyjny są postanowienia z zakresu bezpiecznej przystani, inaczej *safe harbour*. Zostały one wprowadzone do polskiego porządku prawnego 1 stycznia 2019 r. To wtedy zarówno na

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800).

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128).

mocy kolejnej dużej nowelizacji regulacji o cenach transferowych, jak i szerokich zmian w całym systemie podatkowym⁵ do polskiej ustawy o CIT został wprowadzony art. 11f oraz 11g ustawy o CIT. Jednocześnie do ustawy o PIT zostały dodane analogiczne przepisy w postaci art. 23r i 23s. Definicji uproszczenia *safe harbour* należy doszukiwać się również na gruncie OECD, która szerzej niż polskie prawo stara się charakteryzować ten mechanizm. Przykładowo OECD definiuje *safe harbour* jako zwolnienie kwalifikujących się podatników oraz zawierane przez nich transakcje z konieczności wypełniania pewnych obowiązków, które wynikają z ogólnych zasad stosowania przepisów o cenach transferowych⁶. Rozwiązania bezpiecznej przystani odnoszą się do sytuacji, gdzie ryzyko transferu, tj. przerzucenia dochodu, nie jest duże⁷. Tym samym w ustawach o podatku dochodowym znajdziemy uproszczenie dotyczące transakcji polegającej na sprzedaży czy zakupie usług o niskiej wartości dodanej, jak i mechanizm obejmujący transakcje finansowe. Oznacza to, że zastosowanie *safe harbour* powoduje wyłączenie transakcji, co do której zastosowano uproszczenie, z reżimu zasady ceny rynkowej (tzw. *arm's length*), czyli wymogu by transakcja była zawarta na takich zasadach, które zaakceptowałyby niezależne przedsiębiorstwa⁸.

By zastosować przewidziane w art. 11f ustawy o CIT (art. 23r ustawy o PIT) uproszczenie dotyczące usług o niskiej wartości dodanej, podatnik musi określać cenę w transakcji za pomocą metody rozsądnej marży „koszt plus” lub metody marży transakcyjnej netto. Dodatkowo narzut na

⁵ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

⁶ OECD, *Revised section E on safe harbours in chapter IV of the transfer pricing guidelines*, 2013, s. 4, pkt 4.100, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf> [dostęp: 7.03.2022].

⁷ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587795159/653821?pit=2022-03-20&keyword=Ma%C5%82eck%C5%82ecki%20Pawe%C5%82,%20Mazurkiewicz%20Ma%C5%82gorzata,%20CIT.%20Podatki%20i%20rachunkowo%C5%9B%C4%87&toHit=1&cm=SFIRST> [dostęp 21.03.2022], art. 11(f).

⁸ T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369390161/92/kosieradzki-tomasz-piekarczyk-radoslaw-ceny-transferowe-nowe-zasady-dokumentacji?keyword=arm's%20length&cm=SREST> [dostęp 20.03.2022], rozdz. *Czy usługa ma wartość zgodną z zasadą arm's length?*.

ustalonych kosztach nie może dla kupującego przekraczać 5%, a z kolei dla sprzedającego być mniejszy niż 5%. Usługodawca w tej transakcji nie może być podmiotem rajowym. Dalej konieczne jest posiadanie szczegółowej kalkulacji ceny. Co istotne, wymóg dotyczący podmiotu rajowego obejmuje tylko usługodawcę, nie usługobiorcę. Tym samym, *a contrario*, należy uznać, że możliwe jest w ramach *safe harbour* świadczenie usług o niskiej wartości dodanej podmiotowi rajowemu. Niezależnie od powyższego ograniczony jest krąg usług, dla których może być zastosowany niniejszy przepis.

Po pierwsze, aby zastosować uproszczenie *safe harbour*, usługi muszą mieścić się w katalogu przedstawionym w Załączniku nr 6 do ustawy o CIT (Załączniku nr 4 do ustawy o PIT), który to zawiera wykaz usług o niskiej wartości dodanej. Warto w tym miejscu wskazać, że zarówno ustawa o PIT, jak i ustawa o CIT nie definiują tego pojęcia. Wyznaczają jedynie pośrednio zakres tych usług poprzez wskazanie ich w załączniku, a także określenie, że muszą mieć charakter wspomagający główną działalność usługobiorcy i nie stanowić jednocześnie głównego przedmiotu działalności podatnika. Dodatkowo nie mogą być przedmiotem dalszej odprzedaży, a ich wartość świadczona na rzecz podmiotów niepowiązanych nie może przekraczać 2% przychodów z ich świadczenia na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych. Powyższe oznacza, że w przypadku świadczenia identycznej usługi w jednym przypadku może ona być uznawana za usługę o niskiej wartości dodanej, a kiedy nie spełnia warunków – może nie mieć takiego charakteru.

Drugim rodzajem uproszczenia jest przewidziany w art. 11g ustawy o CIT (art. 23s ustawy o PIT) mechanizm bezpiecznej przystani dla transakcji finansowych. W tym przypadku polega on na ustaleniu oprocentowania pożyczki zgodnie z obwieszczeniem MF⁹, które wskazuje maksymalne dla pożyczkobiorcy i minimalne dla pożyczkodawcy oprocentowanie. Przytoczone obwieszczenie MF jest niezwykle istotnym uzupełnieniem

⁹ Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie ogłoszenia rodzaju stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych wydawane na podstawie art. 11g ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT (art. 23s ust. 1 pkt 1 Ustawy o PIT), dalej: obwieszczenie MF.

przepisu zawartego w ustawie o CIT, bez którego ustalenie właściwego poziomu oprocentowania byłoby niemożliwe¹⁰. Dodatkowo jest również wymagane, by tak ustalone odsetki były jedynym wynagrodzeniem przewidzianym w transakcji. Dalej, pożyczka nie może być zawarta na okres dłuższy niż 5 lat, a łączny poziom zobowiązań czy należności podatnika nie może przekroczyć 20 mln zł. Wymaga się także, aby pożyczkodawca nie był podmiotem rajowym. Tutaj analogicznie, jak w przypadku uproszczenia dla usług o niskiej wartości dodanej, uznaje się, że pożyczkobiorca, tj. podmiot płacący wynagrodzenie za udostępnienie kapitału, może być podmiotem rajowym. Wymienione wyżej warunki budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych, które zostaną poruszone w kolejnych częściach publikacji.

Skoro zostało już poruszone, jak funkcjonuje uproszczenie *safe harbour*, a także w jakich przypadkach się je stosuje, należy przedstawić korzyści płynące dla podatników w związku z zastosowaniem tych regulacji. Oba przywołane wyżej przepisy odwołują się, w przypadku ich zastosowania, do odstąpienia przez organ podatkowy od określenia dochodu (straty) podatnika. W praktyce oznacza to, że podatnik nie jest zobowiązany do sporządzania analizy cen transferowych dla transakcji kontrolowanych objętych tym zwolnieniem. Zwraca na to uwagę również sam ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej nowelizację¹¹. Co ważne, na mocy ustawy tzw. Polski Ład¹² i wprowadzonego nią rozszerzenia katalogu zwolnień z obowiązku sporządzenia dokumentacji *local file* zostały również zwolnione transakcje, dla których zastosowanie ma *safe harbour*. Tym samym ustawodawca zlikwidował istniejącą od 2019 r. niekonsekwencję, zgodnie z którą stosowanie uproszczenia bezpiecznej przystani utrzymywało obowiązek sporządzania dokumentacji *local file*, ale jednocześnie

¹⁰ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT...*, art. 11(g).

¹¹ Druk nr 2860 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> [dostęp: 3.03.2022].

¹² Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

odbierało organom podatkowym możliwość podważania ustalonych w tych transakcjach cen. Warto zaznaczyć, że na podstawie obowiązujących przepisów podatnik może wybrać, czy stosuje uproszczenie *safe harbour*, czy też nawet w przypadku spełniania wszystkich wymogów nie decyduje się na skorzystanie z niego. Zastosowanie uproszczenia ma być dla podatnika możliwością, która ograniczy jego obowiązki formalne, a nie automatycznym skutkiem spełniania danych wymagań¹³.

2. Regulacje międzynarodowe *Soft Law*

Jak już zostało wskazane, nieodłącznym elementem stosowania przepisów o cenach transferowych są regulacje międzynarodowe. Nie stanowią one jednak norm wiążących. Tak zwane *soft law* (miękkie prawo) to jak wskazuje się w doktrynie, zbiór norm formalnych, które mimo że nie są wiążące, to mają charakter normatywny. Oznacza to, że wywierają wpływ na stosowanie prawa i w konsekwencji mogą wywoływać skutki prawne¹⁴. Do takich źródeł prawa należy zaliczyć m.in. Wytyczne OECD, do których odwołują się polskie sądy administracyjne wówczas, gdy stosują regulacje o cenach transferowych. Jednym z przykładów jest wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., w którym sąd, powołując się na Wytyczne OECD, uznał za rynkowy pełny przedział analizy cen transferowych¹⁵. Podobnie jest, jeśli chodzi o Modelową Konwencję OECD i Komentarzem do niej. Dokument ten pomimo niewiążącego charakteru stanowi istotne źródło prawa, które wpływa na stosowanie ustaw i wiążących umów międzynarodowych. W doktrynie pojawiają się także poglądy co do tego, że odwołanie się do Komentarza jest przejawem użycia wykładni autentycznej w odniesieniu

¹³ M. Danielewicz, I. Wójcik, *Wytyczne w zakresie cen transferowych dla transakcji finansowych*, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369494570/36/danielewicz-magdalena-wojcik-i-zabela-wytyczne-w-zakresie-cen-transferowych-dla-transakcji...?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST> [dostęp: 21.03.2022], rozdz. *Safe harbours dotyczące pożyczek w polskich przepisach*.

¹⁴ B. Ziemblicki *Soft law w prawie międzynarodowym gospodarczym publicznym*, s. 1, http://www.ziemblicki.pl/Soft_law_w_prawie_miedzynarodowym_gospodarczym_publicznym.pdf [dostęp: 5.03.2022].

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., II FSK 171/19.

do przepisów, które są oparte na Modelowej Konwencji¹⁶. Nie brak również głosów, że ze względu na fakt, iż *soft law* jest tworzone przez specjalistów z zakresu prawa podatkowego, to może być lepiej dostosowane do realiów gospodarczych współczesnego świata¹⁷.

To, jak wiele regulacji dotyczących cen transferowych, a ściślej regulacji *safe harbour*, ma swoje oparcie w Wytycznych OECD, dowodzi chociażby pkt D.1 Wytycznych OECD, które zawierają wyjaśnienie pojęcia usług o niskiej wartości dodanej. Przytoczona tam definicja jest kopią rozwiązań zaprezentowanych w polskich ustawach o podatku dochodowym, a dokładniej to polskie przepisy są odwzorowaniem Wytycznych OECD¹⁸. Postulaty wprowadzenia *safe harbour* były przywoływane nie tylko przez OECD, ale również państwa grupy G20, co miało swoje odzwierciedlenie w Raportach 8-10 BEPS¹⁹.

Wskazując na regulacje dotyczące stosowania cen transferowych i regulacji *safe harbour*, nie można pominąć postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Choć nie mają one wprost zastosowania przy implementacji tych postanowień, to jednak cała idea przypisywania dochodu do poszczególnych jurysdykcji podatkowych ma swoje oparcie w umowach bilateralnych. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają w szczególności duże znaczenie w przypadku określania zysku zakładu podatkowego, co również jest przedmiotem regulacji cen transferowych.

¹⁶ J.A. Becerra, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, Amsterdam 2007, s. 68, cyt. za: K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2014, s. 110.

¹⁷ J. Wouters, M. Vidal, *An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and Its Commentaries*, [w:] L. Hinnekens, P. Hinnekens (eds.), *A Vision of axes within and outside European Border*. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendel, Alphen aan den Rijn 2008, s. 104, cyt. za: K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe...*, s. 112.

¹⁸ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017, s. 333 i n., https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page336 [dostęp: 5.03.2022].

¹⁹ E. Stambleska-Urbaniak, A. Zbroiński, *Znaczenie rezultatów działań 8-10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązаныmi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9, s. 41-50, <https://sip.lex.pl/#/publication/151354434/stambleska-urbaniak-ewelina-zbroinski-adam-znaczenie-rezultatow-dzialan-8-10-w-ramach-projektu...?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST> [dostęp: 21.03.2022].

Na przykładzie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Niemcami można wskazać na kluczowy art. 5, który reguluje funkcjonowanie i powstawanie zakładu podatkowego na terytorium umawiających się państw²⁰.

3. Praktyczne problemy związane ze stosowaniem uproszczeń bezpiecznej przystani dla transakcji finansowych

Zasady *safe harbour* z założenia powinny być zrozumiałe, a także realizować swój cel, tj. zmniejszać obowiązki podatników z zakresu cen transferowych. Praktyka ujawnia jednak wiele wątpliwości. Problemy te często dostrzega sam ustawodawca, który od momentu wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań do polskiego prawa kilkakrotnie je nowelizował.

Pierwszą konieczną do rozstrzygnięcia kwestią jest ustalenie, od kiedy może być stosowane uproszczenie. Skoro weszło ono w życie z początkiem 2019 r., to można się zastanawiać, czy od tego momentu należy je stosować do wszystkich istniejących oraz nowo zawieranych umów pożyczek, czy tylko do tych zawartych po 1 stycznia 2019 r. Odpowiedzią jest art. 11g ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (art. 23s ustawy o PIT), który wprost wskazuje, że uproszczenie może być stosowane, jeśli oprocentowanie umowy pożyczki na dzień zawarcia jest zgodne z obwieszczeniem MF. Zakładając więc, że obwieszczenie MF jest przepisem wykonawczym do przepisów przewidujących *safe harbour*, a one weszły w życie z początkiem 2019 r., to nie jest możliwe zastosowanie uproszczenia do pożyczek istniejących przed 2019 r. Nie istniało wówczas obwieszczenie MF, na którym należałoby oprzeć zasady oprocentowania pożyczki.

Obok wspomnianej już zmiany zwalniającej z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych transakcji objętych uproszczeniem *safe harbour*, Polski Ład doprecyzował też zasady aneksowania umowy pożyczki i jego wpływ na stosowanie uproszczenia. Poprzez wprowadzony art. 11g ustawy o CIT (art. 23s ustawy o PIT) ust. 1a ustawodawca określił,

²⁰ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

że za dzień zawarcia umowy pożyczki należy rozumieć również moment zmiany umowy, o ile zmiana dotyczy też samego oprocentowania pożyczki. Tym samym zmiana umowy pożyczki, która niesie ze sobą zmianę oprocentowania, jest traktowana jak zawarcie nowej umowy. Oznacza to, że ponownie należy dokonać weryfikacji przesłanek stosowania *safe harbour* oraz ustalenia oprocentowania według obwieszczenia MF aktualnego na dzień zawarcia aneksu. Zgodnie z powyższym przepisem zmiana umowy pożyczki, która wiąże się ze zmianą oprocentowania, będzie traktowana jak zawarcie nowej umowy, co będzie wymagało ponownego zweryfikowania przesłanek dotyczących zastosowania *safe harbour*. Jednocześnie, *a contrario*, jasne jest, że zmiana umowy niewiążąca się ze zmianą oprocentowania nie będzie uznawana za ponowne zawarcie umowy pożyczki i nie będzie wiązała się z ustaleniem oprocentowania według zasad przewidzianych w art. 11g ustawy o CIT. Dzięki takiemu doprecyzowaniu podatnicy wiedzą, jaki wpływ na stosowanie uproszczenia ma odnowienie pożyczki, które nie jest ani trwaniem dotychczasowej umowy, ani zawarciem zupełnie nowej.

Powyższe nie wyjaśnia jednak definitywnie aneksowania po 1 stycznia 2019 r. umów, które zostały zawarte przed wejściem w życie regulacji tak, aby mogły być objęte uproszczeniem *safe harbour*. Właśnie przez wskazanie wprost w przepisie, że oprocentowanie musi być ustalane na dzień zawarcia umowy pożyczki, można uznać, że aneksowanie umowy nie jest tu wystarczające dla zastosowania uproszczenia. Takie podejście koliduje z postanowieniem zrównującym aneks dotyczący zmiany oprocentowania z zawarciem nowej umowy, jednak zdaje się być dla podatników bezpieczniejsze. Chociaż samo aneksowanie stanowi pewnego rodzaju odnowienie umowy, to nie jest jej definitywnym zawarciem - czego wymaga przepis art. 11g ustawy o CIT (art. 23s ustawy o PIT). Dlatego należy uznać, że dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych i aby nie narazić się na zarzut niesporządzenia dokumentacji cen transferowych wobec braku prawa do zastosowania *safe harbour*, strony umowy, chcąc zastosować uproszczenie, powinny podpisać nowy dokument, do którego uproszczenie będzie miało zastosowanie. Jednocześnie nic nie powinno stać na przeszkodzie, by

w preambule czy nawet samej treści umowy odwołać się do dokumentu, który jest zastępowany. Taki zabieg może pozwolić na pewnego rodzaju nawiązanie do niej.

Kolejną z przesłanek zastosowania uproszczenia jest czas trwania umowy. Przepis wskazuje na termin, który nie może przekroczyć 5 lat. Ma to na celu zapewnienie, że warunki umowy określone w umowie i oprocentowanie ustalone w momencie zawarcia umowy na podstawie obwieszczenia MF nie zdezaktualizują się w zbyt dużym stopniu w wyniku zmiany okoliczności gospodarczych, sytuacji finansowej pożyczkodawcy bądź pożyczkobiorcy czy zmiany stóp procentowych. Należy zatem uznać, że wskazanie okresu, na jaki jest zawierana umowa, stanowi element obligatoryjny i nie może pozostawać w sferze domysłów czy założeń.

W tym zakresie możliwe jednak jest rozwiązanie alternatywne. Dla funkcjonowania uproszczenia konieczne jest, żeby okres trwania umowy nie przekraczał 5 lat. Jednak z formalnego punktu widzenia wprowadzenie tutaj weryfikacji oprocentowania maksymalnie w okresach 5-letnich będzie oznaczało, że taki przegląd i aneksowanie nie będzie różnić się niczym od ponownego zawarcia umowy. Dlatego też wydaje się, że możliwe powinno być zawarcie umowy na okres nieoznaczony bądź dłuższy niż 5 lat, jeśli jednocześnie w umowie będzie zastrzeżone, że stosowane oprocentowanie będzie zmieniane zgodnie z obwieszczeniem MF w okresach 5-letnich.

Stosowanie *safe harbour* wymaga również, by pożyczka będąca przedmiotem umowy nie przekraczała, łącznie z innymi udzielonymi bądź otrzymanymi pożyczkami, kwoty 20 mln zł. Problematyczne może być obliczenie tego limitu i wskazanie, jak należy go kalkulować, żeby pozostać w zgodzie z przepisami ustawy. Nie jest jednak wskazane, czy ten limit należy liczyć tak, jak wartość transakcji dla prognozy dokumentacyjnego na potrzeby cen transferowych, gdzie wartością transakcji jest wartość pożyczki wynikająca z umowy, a nie kwota kapitału pozostałego do spłaty. W tym miejscu warto odwołać się do uzasadnienia do ustawy wprowadzającej uproszczenie²¹, które wskazuje, że przy kalkulacji 20 mln zł należy wziąć pod uwagę łączną

²¹ Druk nr 2860 Rządowy projekt ustawy...

wartość wszystkich pożyczek zawartych z podmiotami powiązanymi udzielonych, otrzymanych, utrzymywanych w trakcie roku obrotowego. Dalej uzasadnienie wskazuje, że dla kalkulacji limitu należy zsumować wartość kapitału bez odsetek wynikających z umowy, niezależnie od formy finansowania, czyli np. pożyczki, kredytu, obligacji. W takiej kalkulacji wydaje się, że należy wziąć pod uwagę wszystkie istniejące pożyczki, te sprzed dnia zawarcia umowy, jak i te zawarte przed 1 stycznia 2019 r. Dlatego skoro przepisy nie tłumaczą, na jakich zasadach należy kalkulować limit 20 mln zł, to powinno się założyć, że limit ten trzeba stosować analogicznie do zasad ogólnych z przepisów o cenach transferowych.

Oprocentowanie ustalane w ramach *safe harbour* dla transakcji finansowych stanowi najważniejszą część uproszczenia. Jest jedynym wymogiem, który nie wynika wprost z ustawy, a w celu ustalenia oprocentowania należy się odnieść do obwieszczenia MF. Obwieszczenie to jest zobowiązany wydawać minister finansów nie rzadziej niż raz w roku. Praktyka pokazuje jednak, że choć przepisy obowiązują od 2019 r., to obecnie opublikowane zostały jedynie trzy poszczególne obwieszczenia MF odpowiednio z 21 grudnia 2018 r., 17 grudnia 2020 r. i 24 grudnia 2021 r. Oznacza to zatem, że Ministerstwo Finansów nie zastosowało się do wymogu ogłaszania rodzaju bazowej stopy procentowej i marży w roku 2019, a obwieszczenie MF z 2018 r. obowiązywało dwa lata, podczas gdy powinno obowiązywać maksymalnie rok. W związku z tym ministerstwo finansów wyjaśniło, że do czasu opublikowania nowego obwieszczenia MF obwieszczenie dotychczasowe, wydane w grudniu 2018 r., należało stosować również w 2020 r.²² Sytuację tę należy ocenić negatywnie, ponieważ nawet jeśli minister finansów uznał, że przez wzgląd na sytuację gospodarczą w kraju treść obwieszczenia MF jest nadal aktualna, to dla zachowania wymogów formalnych powinien zawrzeć w nowym akcie identyczne regulacje. Brak wydania obwieszczenia MF w roku 2019 r. może być poczytany jako naruszenie zasady pewności prawa i zaufania obywateli do państwa.

²² Ministerstwo Finansów, *Uproszczenia typu safe harbour w roku 2020*, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/uproszczenia-typu-safe-harbour-w-roku-2020/> [dostęp: 13.03.2022].

Zgodnie natomiast z zasadami prezentowanymi w obwieszczeniu MF obecnie oprocentowanie należy ustalać na podstawie poszczególnych stóp procentowych – są to dla pożyczek w zł – WIBOR 3M, a przykładowo w EUR – EUROIBOR. Jednocześnie niezależnie od waluty pożyczki i w konsekwencji zastosowanej stopy bazowej marża pożyczki zgodnie z oprocentowaniem może wynosić dla pożyczkobiorcy maksymalnie 2,8 pkt %. Z kolei by pożyczkodawca mógł skorzystać z uproszczenia, to oprocentowanie pożyczki nie może być niższe niż 2,0 pkt %. Natomiast w przypadku, kiedy bazowe stopy procentowe byłyby niższe od zera, to oprocentowanie pożyczki będzie określone tylko jako wartość danej marży. Tak ustalone oprocentowanie składa się ze stopy bazowej i marży, która inaczej niż w przypadku pożyczek dostępnych na rynku jest narzucona wprost przez prawo. Na takie postępowanie wskazuje zarówno samo obwieszczenie MF, jak i wyjaśnienia publikowane przez Ministerstwo Finansów²³. **Powyższe zasady wprowadzają zatem rozróżnienie oprocentowania ze względu na to, czy dotyczy ono pożyczki otrzymanej, czy udzielonej. To z kolei każe zastanowić się nad istnieniem dwóch standardów dotyczących sytuacji, jaką jest ustalenie odrębnego limitu oprocentowania dla pożyczkobiorcy i dla pożyczkodawcy. Polski ustawodawca z jednej strony akceptuje poprzez takie działanie wyższe oprocentowanie ustalone na rzecz pożyczkodawcy z Polski, ale z drugiej strony, nie akceptuje go dla pożyczkobiorcy z Polski. Oznacza to, że oprocentowanie rynkowe dla jednego rodzaju pożyczki będzie różniło się wysokością zależnie od tego, czy podmiot krajowy odsetki otrzymuje, czy je płaci. Ciężko w tym miejscu nie podejrzewać, że taka konstrukcja przepisu ma na uwadze głównie cel fiskalny, a nie uproszczenie przepisów. Dodatkowo odmienny limit marży może prowadzić do sytuacji, w której pożyczka zawarta przez dwa podmioty krajowe będzie dla jednego z nich objęta**

²³ Ministerstwo Finansów, Safe harbour dla pożyczek – metodyka kalkulacji przy ujemnej stopie referencyjnej, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/safe-harbour-dla-pozyczek-metodyka-kalkulacji-przy-ujemnej-stopie-referencyjnej/> [dostęp: 19.03.2022].

uproszczeniem, natomiast dla drugiego takie oprocentowanie może nie spełniać kryteriów wynikających z art. 11g ustawy o CIT²⁴.

Ze względu na fakt, że sposób kalkulacji oprocentowania przewidziany w obwieszczeniu MF opiera się na zmiennych stopach procentowych, to należy zastanowić się, w jaki sposób ewentualna zmiana stopy bazowej wpływa na ustalone oprocentowanie. Jeżeli oprocentowanie pożyczki będzie w przypadku pożyczki w zł bazować na stopie WIBOR 3M i przykładowo marży w wysokości 2,5%, to każda zmiana WIBOR 3M spowoduje również zmianę oprocentowania pożyczki. Literalne brzmienie przepisu pozwala sądzić, że ustalone w dniu zawarcia umowy oprocentowanie jest stosowane przez cały okres trwania pożyczki. Nie ma bowiem w żadnym przepisie informacji o tym, że oprocentowanie powinno być zmieniane i aktualizowane za każdym razem, kiedy zmieni się bazowa stopa procentowa. Prowadzi to do wniosku, że stosowanie safe harbour oznacza wybór stałego oprocentowania dla umowy pożyczki, co przy możliwym 5-letnim okresie trwania takiej pożyczki może sprawić, że nie będzie ono przystawało do otoczenia gospodarczego²⁵. Z drugiej strony alternatywą jest uznanie, że oprocentowanie ustalone w ramach safe harbour będzie oprocentowaniem zmiennym opartym na bazowej stopie, która jest zmienna, i marży, która jest stała przez cały okres trwania umowy. Takie rozwiązanie byłoby bardziej elastyczne i pozwalałoby na powiązanie wysokości oprocentowania z warunkami rynkowymi. Jednak, pomimo że jest ono co do zasady bardziej naturalne, a sam przepis, odwołując się do stosowania zmiennej stopy bazowej, może odnosić się do tego rodzaju kalkulowania oprocentowania, to w żadnym miejscu przepisy nie wskazują na poprawność takiego działania. Zgodnie z brzmieniem regulacji nie jest istotna zmiana oprocentowania czy zmiana wysokości stóp bazowych dla zawartej już pożyczki. W żadnym miejscu nie

²⁴ M. Kubik, M. Lango, *Prostsze pożyczki dla podmiotów powiązanych*, <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795663057?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST> [dostęp: 19.03.2022].

²⁵ D.M. Kolbusz, *Jak stosować safe harbour dla pożyczek*, „Dziennik Gazet Prawna” 1.06.2020, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1480452,bezpieczna-przystan-safe-harbour-jak-stosowac.html> [dostęp: 18.03.2022].

przewidują tego przepisy, natomiast sam sposób ustalania oprocentowania obejmuje bezpiecznik, jakim jest maksymalny okres trwania pożyczki, co zabezpiecza transakcję przed zdezaktualizowaniem się oprocentowania.

Inną kwestią nierozstrzygniętą przez ustawodawcę i praktykę organów podatkowych jest m.in. możliwość stosowania uproszczeń w stosunku do linii kredytowych. Nie jest jasne, czy w takim wypadku uproszczenie można stosować, a jeśli tak, to czy kwotę transakcji można ograniczyć do 20 mln zł, czy też musi być ona precyzyjnie określona jako kwota stała.

Otwartą kwestią jest również rozstrzygnięcie, czy jeśli w trakcie stosowania uproszczenia strony przestaną spełniać ustalone wymogi, to brak możliwości stosowania zwolnienia będzie skutkował tylko na przyszłość, czy też wstecz. Zasadne byłoby uznanie, że lata, w których warunki były spełniane, są objęte uproszczeniem. Dodatkowo pozostaje niejasne, jak w ramach jednego roku (tj. w trakcie trwania roku podatkowego) należy traktować brak spełniania warunków uproszczenia. Najbardziej zasadne wydaje się tutaj obligowanie podatnika do weryfikowania spełniania warunków uproszczenia do momentu złożenia informacji TPR. Natomiast istotne jest także uznanie, że w przypadku zidentyfikowania braku spełnienia wszystkich wymogów konieczne będzie korygowanie złożonego TPR.

4. Stosowanie mechanizmu bezpiecznej przystani dla usług o niskiej wartości dodanej

W przypadku regulacji *safe harbour* dla usług o niskiej wartości dodanej pojawia się mniej problemów interpretacyjnych. Tu jednak wątpliwości może rodzić samo zaklasyfikowanie konkretnych usług jako tych o niskiej wartości dodanej. Ze względu na brak definicji i jedynie wskazanie zespołu cech tego rodzaju usług mogą wystąpić rozbieżności w ich klasyfikacji. Ocenne jest, czy konkretna usługa jest usługą wspomagającą, czy stanowiącą główny przedmiot działalności. Dodatkowo kalkulowanie osiągnięcia 2% przychodów ze świadczenia usług na rzecz podmiotów niepowiązanych w ogólnej sumie przychodów z ich świadczenia nie jest jasne. Może tu chodzić o wartość przychodów z roku podatkowego, za

który jest stosowane uproszczenie, ale też z roku poprzedzającego dokumentowany okres. Analogicznie jak określaniem limitu przychodów przewidzianego np. w przypadku limitu dla sporządzenia dokumentacji *master file*. W końcu Załącznik nr 6 do ustawy o CIT (Załącznik nr 4 do ustawy o PIT) wskazuje usługi o niskiej wartości dodanej, prezentując konkretną ich listę. Pomimo jednak, że są one wymienione w załączniku, nadal przypisanie usługi do kategorii o niskiej wartości dodanej wiąże się z dokonaniem założenia przez podatnika. Takie założenie może być odmienne od klasyfikacji przeprowadzonej przez organy podatkowe.

5. Ocena

Biorąc pod uwagę, że uproszczenie *safe harbour* obowiązuje w Polsce już ponad trzy lata, to jest to okres wystarczający dla rzetelnej oceny tych rozwiązań. Należy niewątpliwie docenić samo wprowadzenie uproszczenia, które jest rozwiązaniem szczególnym i stanowi odstępstwo od ogólnych zasad określania cen transferowych. Przepisy w tym zakresie, co zostało wskazane w niniejszej publikacji, nie są wolne od wad, mają wiele luk prawnych oraz nieścisłości. Niemniej jednak dają podatnikom możliwość ustalenia warunków transakcji w sposób zapewniający uniknięcie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych, w tym sporządzania analizy cen transferowych. Zatem, co do istoty, wprowadzenie uproszczeń *safe harbour* do polskiego porządku prawnego należy ocenić pozytywnie. Mechanizm bezpiecznej przystani korzystnie wpływa na sytuację podatników, ponieważ pozwala na ograniczenie obowiązków formalnych, a także daje pewność co do podejścia organów podatkowych do warunków ustalonych w transakcji. Nie można też pominąć korzyści, jakie wywodzić mogą organy podatkowe. Dzięki temu uproszczeniu urzędnicy zajmujący się tematyką cen transferowych mogą być skierowani do kontroli i monitorowania bardziej istotnych (z perspektywy prawidłowości przypisania zysku) transakcji. Uproszczenie *safe harbour* z założenia ma bowiem odciążać aparat administracyjny w zakresie weryfikowania

transakcji, które ze względu na ich charakter nie niosą ze sobą dużego ryzyka erozji podstawy opodatkowania.

Oceniając efektywność obowiązywania w Polsce uproszczenia *safe harbour*, należy zauważyć, że mechanizm ten jest na tyle skomplikowany, że podatnicy nie decydują się na jego zastosowanie. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów w roku 2019 transakcje finansowe, które były objęte uproszczeniem bezpiecznej przystani, stanowiły 0,96% transakcji zaraportowanych w TPR-C. Dane dotyczące *safe harbour* dla transakcji usługowych były zdecydowanie korzystniejsze, ponieważ współczynnik wyniósł 3,92%. Łącznie przełożyło się to na objęcie uproszczeniem *safe harbour* 1,5% wszystkich zaraportowanych na formularzu TPR-C transakcji w 2019 r.²⁶ Nie można jednak takich danych uznać za sukces, szczególnie w przypadku transakcji finansowych, dla których warunki uproszczenia *safe harbour* są zdecydowanie bardziej skomplikowane i niezrozumiałe.

Oprócz kwestii precyzji przepisów na popularność ich zastosowania wpływ ma fakt, że instytucja *safe harbour* jest mało elastyczna w sytuacji zmiany okoliczności ekonomicznych. Wówczas może okazać się konieczna zmiana warunków transakcji, co z kolei może być przyczyną niespełnienia warunków *safe harbour*²⁷. Aby przeciwdziałać takim sytuacjom, należałoby wprowadzić mechanizm, który weryfikowałby zasady działania uproszczenia w przypadku zmian warunków ekonomicznych. Taka sytuacja może mieć miejsce, kiedy ze względu na wpływ warunków ekonomicznych okaże się, że warunki transakcji przewidziane przez *safe harbour* nie zapewniają zysku podmiotu krajowego w takiej wysokości, w jakiej wynikałoby to z zastosowania zasady *arm's lenght*.

Należy ocenić, że regulacje *safe harbour* są co do zasady dla podatników korzystne i pozwalają na ograniczenie obowiązków formalnych. Jednakże ze względu na jakość przepisów i brak możliwości weryfikacji warunków

²⁶ M. Jamróży, J. Sarnowski, A. Tonia, *Regulacje bezpiecznej przystani (safe harbour) w obszarze cen transferowych*, <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2021/12/Regulacje-bezpiecznej-przystani-safe-harbour-w-obszarze-cen-transferowych.pdf> [dostęp: 20.03.2022].

²⁷ J.F. Mika, I. Lipka, *Ryzyko stosowania*, [w:] J.F. Mika (red.), *Ceny transferowe w czasie kryzysu*, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369473472/123?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&tocHit=1&cm=SREST> [dostęp: 21.03.2022].

ustalonych przez uproszczenie nie są one powszechnie stosowane. Daje to ustawodawcy pole do zmian legislacyjnych, którego efektem będzie wzrost popularności przedmiotowego mechanizmu.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

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

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 600).

Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie ogłoszenia rodzaju stopy procentowej i marży dla potrzeb cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych wydawane na podstawie art. 11g ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT (art. 23s ust. 1 pkt 1 Ustawy o PIT).

Druk nr 2860 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>

Akty OECD

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page336

OECD, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

OECD, *Revised section E on safe harbours in chapter IV of the transfer pricing guidelines*, 2013, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/RRevised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>

OECD, *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Wyroki i stanowiska organów

Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., II FSK 171/19.

Ministerstwo Finansów, *Safe harbour dla pożyczek – metodyka kalkulacji przy ujemnej stopie referencyjnej* <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/safe-harbour-dla-pozyczek-metodyka-kalkulacji-przy-ujemnej-stopie-referencyjnej/>

Ministerstwo Finansów, *Uproszczenia typu safe harbour w roku 2020*, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/uproszczenia-typu-safe-harbour-w-roku-2020/>

Literatura

Becerra J.A., *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, Amsterdam 2007.

Danielewicz M., Wójcik I., *Wytyczne w zakresie cen transferowych dla transakcji finansowych*, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369494570/36/danielewicz-magdalena-wojcik-izabela-wytyczne-w-zakresie-cen-transfe>

rowych-dla-transakcji...?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST

Jamroży M., Sarnowski J., Tonia A., *Regulacje bezpiecznej przystani (safe harbour) w obszarze cen transferowych*, <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2021/12/Regulacje-bezpiecznej-przystani-safe-harbour-w-obszarze-cen-transferowych.pdf>

Kolbusz D.M., *Jak stosować safe harbour dla pożyczek*, „Dziennik Gazet Prawna” 1.06.2020, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1480452,bezpieczna-przystan-safe-harbour-jak-stosowac.html>

Kosieradzki T., Piekarczyk R., *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369390161/92/kosieradzki-tomasz-piekarczyk-radoslaw-ceny-transferowe-nowe-zasady-dokumentacji?keyword=arm's%20length&cm=SREST>

Kubik M., Lango M., *Prostsze pożyczki dla podmiotów powiązanych*, <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795663057?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST>

Lasiński-Sulecki K., *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2014

Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587795159/653821?pit=2022-03-20&keyword=Ma%C5%82eckie%20Pawe%C5%82,%20Mazurkiewicz%20Ma%C5%82gorzata,%20CIT.%20Podatki%20i%20rachunkowo%C5%9B%C4%87&toHit=1&cm=SFIRST>

Mika J.F., Lipka I., *Ryzyko stosowania*, [w:] J.F. Mika (red.), *Ceny transferowe w czasie kryzysu*, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369473472/123?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&toHit=1&cm=SREST>

Stamblewska-Urbaniak E., Zbroiński A., *Znaczenie rezultatów działań 8-10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązаныmi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9, <https://sip.lex.pl/#/publication/151354434/stamblewska-urbaniak-ewelina-zbroinski-adam-znaczenie-rezultatow-dzialan-8-10-w-ramach-projektu...?keyword=Uproszczenia%20typu%20safe%20harbour&cm=SREST>

Wouters J., Vidal M., *An International Lawyer's Perspective on the ECJ'S Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and Its Commentaries*, [w:] L. Hinnekens. P. Hinnekens (eds.), *A Vision of axes within and outside European Border. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendel*, Alphen aan den Rijn 2008.

Ziemblicki B., *Soft law w prawie międzynarodowym gospodarczym, publicznym*
http://www.ziemblicki.pl/Soft_law_w_prawie_miedzynarodowym_gospodarczym_publicznym.pdf

Podatkowy aspekt obowiązku informacyjnego w świetle art. 16 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2020/1503¹

The tax aspect of the information obligation includes in art. 16 of the Regulation of European Parliament and UE Council 2020/1503

Abstrakt

Artykuł dotyczy rozporządzenia PEiR nr UE 2020/1503, pierwszego unijnego aktu prawnego, regulującego tematykę pożyczek społecznościowych. Publikacja poświęcona jest podatkowemu aspektowi rozporządzenia. Najistotniejszym obowiązkiem dla prawa podatkowego jest wynikającym z rozporządzenia obowiązek informacyjny, ciążyący na dystrybutorze finansowania społecznościowego. Autor opisuje i analizuje elementy, które powinny zostać zawarte w informacji przekazanej organowi nadzorcemu. Przedmiotem analizy jest także sam obowiązek informacyjny, autor próbuje odpowiedzieć na pytanie dotyczące charakteru obowiązku informacyjnego. Obowiązek informacyjny rozpatrywać można jako obowiązek tylko w zakresie przekazania informacji lub też obowiązek wywołujący określone konsekwencje w ramach prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo unijne, pożyczki społecznościowe, obowiązek informacyjny Rozporządzenie 2020/1503, rezydencja podatkowa, organ nadzorczy, wymiana informacji

¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1503 z dnia października 2020 r. w sprawie europejskich dostawców usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/112 i dyrektywę (UE) 2019/1937, Dz. Urz. UE L 2020, nr 347, dalej: rozporządzenie PEiR.

Abstract

This article is about Regulation (UE) 2020/1503, the first European legal act, which regulates social lending subject. The article describes tax part of the Regulation. The most important responsibility for tax law included in the Regulation is information responsibility. Information responsibility is direct to crowdfunding service provider. Author describes and analyzes elements which should include information responsibility transmits to the competent authority. The analyze is concentrating at the information responsibility, the author describes the elements of information responsibility. Information responsibility should be consider as responsibility to transmit some necessary information or information which include consequences for tax law.

Keywords: tax law, european union law, social lending, information obligation, Regulation 2020/1503, tax residence, supervisory authority, exchange of information

Wprowadzenie

Dynamicznie zmieniająca się rzeczywistość gospodarcza, głównie za sprawą Internetu, stwarza nowe perspektywy dla alternatywnego inwestowania środków pieniężnych. Taka aktywność generuje przychody i wywołuje skutki prawopodatkowe. W konsekwencji również prawo podatkowe próbuje nadążać za tak zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą². Jednym z przejawów takiej aktywności jest inwestowanie środków pieniężnych w pożyczki społecznościowe³. Tematyka pożyczek społecznościowych

² B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 99. Szerzej o aktywności gospodarczej w cyberprzestrzeni z perspektywy prawa podatkowego: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowania dochodu*, Warszawa 2018, s. 289-293. Natomiast aspekty prawne *fintechu* opisuje M. Nowakowski, *Fintech technologia, finanse, regulacje. Praktyczny przewodnik dla sektora innowacji finansowych*, Warszawa 2020, s. 23-31.

³ R. Sobiecki, *Sharing Economy - dylematy pojęciowe*, [w:] M. Poniatowska-Jaksch, R. Sobiecki (red.), *Sharing Economy (gospodarka współdzielenia)*, Warszawa 2016, s. 35. Podział pożyczek społecznościowych został omówiony w publikacji: A. Bartosiewicz, *Zasady opodatkowania finansowania*

stanowi przedmiot zainteresowania prawodawcy unijnego, począwszy od *soft law*⁴, a skończywszy na rozporządzeniu PEIR⁵ i dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady UE⁶. W unijnych regulacjach prawnych zagadnienie pożyczek społecznościowych rozpatrywane jest w przeważającej mierze w kontekście unijnej swobody przepływu kapitału oraz regulacji charakterystycznych dla prawa rynku finansowego⁷.

społecznościowego, Warszawa 2019, s. 47. Ilekroć w artykule mowa jest o *social lending* czy pożyczkach społecznościowych, to autor pojęcie to odnosi do finansowania społecznościowego *sensu stricto* (finansowania, w którym pożyczkodawca za udzieloną pożyczkę osiąga przychód w postaci odsetek). Aspekty inwestycyjne zostały poruszone na blogu Rekina Finansów: <https://rekinfinansow.pl/inwestowanie-pozyczki-mintos> [dostęp: 9.07.2022] oraz Subiektywnie o finansach: <https://subiektywnie-ofinansach.pl/dziwaczne-udzielili-pozyczek-a-teraz-chca-sie-z-nami-podzielic-zyskiem-testuje-mintos> [dostęp: 9.07.2022]. Aspekt podatkowy *social lending* jako części szerszego zjawiska *crowdfunding* został zawarty w monografii A. Bartosiewicza, *Zasady opodatkowania...* Podatkowym aspektem pożyczek społecznościowych poświęcone zostały również artykuły: M. Andruszko, *Wzrost znaczenia pożyczek społecznościowych a dochody budżetowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, t. 9, nr 3, s. 113-136; *eadem*, *Przychody inwestorów z tytułu odsetek od udzielonych pożyczek społecznościowych na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2020, nr 3, s. 66-87.

⁴ Przede wszystkim są to następujące akty prawne: Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów z dnia 23 marca 2014 r., *Uwolnienie potencjału finansowania społecznościowego w Unii Europejskiej* z COM(2014) 172, Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie tworzenia unii rynków kapitałowych (2015/2634(RSP)), Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 9 lipca 2014 r. w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów *Uwolnienie potencjału finansowania społecznościowego w Unii Europejskiej* 2014/C 451/11, Commission Staff working document z dnia 3 maja 2016 – *crowdfunding in the EU Capital Markets Union*, SWD(2016) 154 final (dalej jako Commission Staff), Wniosek Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 marca 2018 r. w sprawie europejskich dostawców usług finansowania społecznościowego dla przedsiębiorstw gospodarczych COM(2018) 113 final 2018/0048 (COD).

⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1503 z dnia października 2020 r. w sprawie europejskich dostawców usług finansowania społecznościowego dla przedsiębiorstw gospodarczych oraz zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/112 i dyrektywę (UE) 2019/1937, Dz. Urz. UE L 2020, nr 347, dalej: rozporządzenie PEiR.

⁶ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1504 z dnia 7 października 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2014/65/UE w sprawie rynków instrumentów finansowych, Dz. Urz. UE L 2020, Nr 347, dalej: dyrektywa PEiR.

⁷ Dotychczasowy brak wiążących aktów prawnych UE w kwestiach podatkowych wynika przede wszystkim z aktywności unijnych regulacji koncentrujących się na podatkach pośrednich, a nie dochodowych. A. Komar, *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 1992, t. 54, s. 185-186, według autora: „Harmonizacja prawa podatkowego koncentruje się na podatkach pośrednich”. W. Nykiel, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, [w:] M. Seweryński, Z. Hajn (red.), *Studia prawno-europejskie*, t. VI, Łódź 2002,

Celem artykułu jest analiza konsekwencji rozporządzenia PEiR na gruncie prawa podatkowego. Cel badawczy wydaje się o tyle istotny, że aspekt podatkowy tego rozporządzenia nie został dotychczas szerzej opisany w literaturze⁸. Wprowadzenie z opóźnieniem przepisów krajowych (miały one obowiązywać od 10 listopada 2021 r., a ustawa weszła w życie z dniem 29 lipca 2022 r.), powinno ułatwić stosowanie regulacji rozporządzenia PEiR, bowiem w krajowych przepisach upatrywać należy wskazówek interpretacyjnych, czy też regulacji kwestii nieporuszonych przez unijnego normodawcę. Niniejszy artykuł poświęcony jest analizie rozporządzenia PEiR w zakresie uregulowanego tam obowiązku informacyjnego w kontekście jego skutków na gruncie prawa podatkowego⁹.

s. 152-153. Autor wskazuje, że „Podatki bezpośrednie w mniejszej mierze podlegają harmonizacji co wiąże się z istotą suwerenności podatkowej państw członkowskich oraz redystrybucyjną rolą podatków bezpośrednich, będących ważnym instrumentem państwowej polityki gospodarczej i społecznej”. Podobnie D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 36-37; *eadem*, *Kilka uwag, na temat kierunków rozwoju unijnego prawa podatkowego*, [w:] E. Kozerska, T. Scheffler (red.), *Wokół Traktatu Lizbońskiego. Propozycje postulaty dotyczące prawa i ekonomii Unii Europejskiej*, Kraków 2013, s. 78.

⁸ Nowa europejska regulacja crowdfundingu. Rozporządzenie ECSP i sprawa polska, <https://matura.pl/nowa-europejska-regulacja-crowdfundingu-rozporzadzenie-ecsp-i-sprawa-polska> [dostęp: 9.07.2022]. Szerzej o unijnej regulacji chociaż z pominięciem aspektu podatkowego: R. Bujalski, *UE uregulowała platformy crowdfundingowe*, LEX/el. 2020. W piśmiennictwie tematyka unijnego rozporządzenia została poruszona w publikacji E. Jasiuk, R. Wosiek, *Crowdfunding jako źródło finansowania przedsiębiorstw w Polsce- problemy ekonomiczne i prawne*, *Ius Novum* 2022, nr 1, s. 39-43.

⁹ Zgodnie z art. 51 rozporządzenia PEiR. Natomiast pewne odstępstwa co do stosowania rozporządzenia PEiR zostały zawarte w art. 49 i 50 są przepisami przejściowymi adresowanymi przede wszystkim dostawcom usług finansowania społecznościowego oraz progno wskazanego w rozporządzeniu PEiR, który wiąże się z obowiązkiem publikacji prospektu. Jeśli chodzi o przepisy prawa krajowego to ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1488, ze zm. (dalej: ustawa o finansowaniu społecznościowym) weszła w życie w dniu 29 lipca 2022 r. Dotychczasowy brak przepisów krajowych oraz negatywne konsekwencje z tym związane zwróciły uwagę KNF w stanowisku w związku z ryzykiem niedostosowania do 10 listopada 2021 r. polskiego porządku prawnego do przepisów rozporządzenia w sprawie dostawców usług finansowania społecznościowego, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Stanowisko_UKNF_dot_zasad_dzialania_dostawcow_uslug_finansowania_spolecznosciowego_w_okresie_przejsciowym.pdf [dostęp: 9.07.2022]. Bariera ta została dostrzeżona także w pkt 2.1 Commission Staff.

1. Obowiązek informacyjny dostawcy usług finansowania społecznościowego wynikający z rozporządzenia PEiR

Przepisy rozporządzenia PEiR regulującego *social lending* w przeważającej mierze koncentrują się na zagadnieniach dotyczących rynku finansowego¹⁰. Jeśli chodzi o aspekt podatkowy, to najistotniejszy wydaje się art. 16 ust. 1, który stanowi, że: „[...] dostawca usług finansowania społecznościowego, corocznie i z zachowaniem poufności, przekazuje właściwemu organowi, który udzielił zezwolenia, wykaz projektów finansowanych za pośrednictwem swojej platformy finansowania społecznościowego, podając dla każdego projektu:

- a) właściciela projektu i pozyskaną kwotę;
- b) wystawiony instrument zdefiniowany w art. 2 ust. 1 lit. b), m) i n);
- c) informacje zbiorcze dotyczące inwestorów oraz zainwestowanej kwoty z podziałem na rezydencję podatkową inwestorów, z rozróżnieniem na inwestorów doświadczonych i niedoświadczonych”.

W dalszych fragmentach art. 16 ust. 1 określa obowiązek coroczniego przekazywania wykazu projektów finansowanych za pośrednictwem platformy finansowania społecznościowego właściwemu organowi, który udzielił zezwolenia. Obowiązek ten ciąży na dostawcy usług finansowania społecznościowego. Z kolei właściwy organ to według normodawcy organ lub organy wyznaczone przez państwo członkowskie zgodnie z art. 29 rozporządzenia PEiR¹¹. Artykuł ten przyznaje państwom członkowskim

¹⁰ Rozporządzenie zawiera definicję legalną finansowania społecznościowego. Z kolei E. Jasiuk, R. Wosiek, *op. cit.*..., s. 39, wskazują, że rozporządzenie „reguluje dwa modele crowdfundingu o zasadniczym znaczeniu z perspektywy finansowania przedsięwzięć gospodarczych: modelu pożyczkowego (dłużnego) oraz inwestycyjnego (donacyjnego)”.

¹¹ Art. 2 ust. 1 lit. r rozporządzenia PEiR. Szerzej również o nadzorze i organie nadzorczym art. 15 rozporządzenia PEiR.

„1. Dostawcy usług finansowania społecznościowego świadczą swoje usługi pod nadzorem właściwych organów, które udzieliły zezwolenia.

2. Odpowiedni właściwy organ ocenia, czy dostawcy usług finansowania społecznościowego przestrzegają obowiązków przewidzianych w niniejszym rozporządzeniu. Organ ten określa częstotliwość i szczegółowość tej oceny, biorąc pod uwagę charakter, skalę i stopień złożoności działalności danego dostawcy usług finansowania społecznościowego. Do celów tej oceny odpowiedni właściwy organ może poddać danego dostawcę usług finansowania społecznościowego kontroli na miejscu.

kompetencje do wyznaczenia właściwych organów odpowiedzialnych za realizację obowiązków zawartych w rozporządzeniu PEiR¹².

Z treści art. 16 ust. 1 rozporządzenia PEiR wynika przede wszystkim, że obowiązek informacyjny ciąży na dostawcy usług finansowania społecznościowego, do których zalicza się pożyczki społecznościowe. Interpretacja przepisu art. 16 ust.1 jest problematyczna z kilku względów. Po pierwsze, unijne rozporządzenie PEiR nie doczekało się dotychczas analizy doktryny, brak więc dojrzałych i ugruntowanych poglądów na ten temat. Po drugie i najważniejsze zasadnicze wyzwanie wynika z tego, że na gruncie regulacji z zakresu prawa rynku finansowego prawodawca unijny odwołuje się do instytucji z zakresu prawa podatkowego – rezydencji podatkowej. Czyni to w kontekście obowiązku informacyjnego ciążącego na dostawcy usług finansowania społecznościowego.

1.1. Dostawca usług finansowych jako podmiot obowiązku informacyjnego

W celu odpowiedzi na pytanie o to, jak należy rozumieć obowiązek informacyjny, pomocna jest analiza treści art. 16 ust. 1. Ponadto istotne jest wskazanie adresata normy prawnej, na którym ciąży obowiązek informacyjny, w stosunku do organu nadzorczego, któremu przekazywane są informacje. Podmiot, na którym ciąży obowiązek informacyjny, określony został w art. 1 rozporządzenia PEiR. Artykuł ten wskazuje wymogi świadczenia usług finansowania społecznościowego, organizacji dostawców usług finansowania społecznościowego, udzielania im zezwoleń oraz nadzoru nad nimi. Adresatem art. 16 ust. 1, tj. podmiotem, na którym ciąży obowiązek informacyjny, jest dostawca usług finansowych. Przede wszystkim z treści art. 16 ust. 1 lit. c wynika wprost obowiązek przekazywania informacji podatkowych ciążący na dostawcy usług społecznościowego. W celu interpretacji treści przepisu art. 16 ust. 1 lit. c należy odnieść się do całego brzmienia art. 16, a także definicji legalnych zawartych w rozporządzeniu PEiR. Za

3. Dostawcy usług finansowania społecznościowego bez zbędnej zwłoki powiadają odpowiedni właściwy organ o wszelkich istotnych zmianach warunków uzyskania zezwolenia i na żądanie przekazują informacje potrzebne do oceny przestrzegania przez nich niniejszego rozporządzenia”.

¹² Art. 29 ust. 1 rozporządzenia PEiR. Szerzej również o nadzorze i organie nadzorczym art. 15 rozporządzenia PEiR.

dostawcę usług finansowania społecznościowego uważa się osobę prawną świadczącą usługi finansowania społecznościowego¹³. Usługa finansowania społecznościowego oznacza przede wszystkim kojarzenie inwestorów zainteresowanych finansowaniem przedsięwzięć gospodarczych z właścicielami projektów, z wykorzystaniem platformy finansowania społecznościowego, obejmujące między innymi ułatwianie udzielania pożyczek¹⁴.

1.2. Organ nadzorczy w rozumieniu rozporządzenia PEiR oraz regulacji prawa krajowego

Kolejna istotna kwestia dotyczy właściwego organu nadzoru, któremu dostawca usług finansowania społecznościowego zobowiązany jest do przekazywania informacji zawartych w art. 16 rozporządzenia PEiR. Jak już wskazano, prawodawca europejski za właściwy organ uważa organ lub organy wyznaczone przez państwo członkowskie¹⁵. Uzupełnieniem przywołanej definicji legalnej właściwego organu jest treść art. 29 rozporządzenia PEiR:

„1. Państwa członkowskie wyznaczają właściwe organy odpowiedzialne za wykonywanie funkcji i obowiązków przewidzianych w niniejszym rozporządzeniu oraz informują o nich ESMA.

2. W przypadku gdy państwa członkowskie wyznaczają więcej niż jeden właściwy organ zgodnie z ust. 1, określają ich odpowiednie zadania oraz wyznaczają jeden z nich jako pojedynczy punkt kontaktowy na potrzeby transgranicznej współpracy administracyjnej między właściwymi organami, a także z ESMA.

3. ESMA publikuje na swojej stronie internetowej wykaz właściwych organów wyznaczonych zgodnie z ust. 1¹⁶.

¹³ Art. 2 ust. 1 lit. e rozporządzenia PEiR.

¹⁴ Art. 2 ust. 1 lit. a rozporządzenia PEiR.

¹⁵ Art. 2. ust. 1 lit. r Rozporządzenia PEiR.

¹⁶ Art. 29 ust. 1 i 2 rozporządzenia PEiR. Z kolej art. 30 ust. 1 wskazuje na pewne uprawnienia, które muszą posiadać organy krajowe dotyczące prowadzenia postępowań wyjaśniających i tak normodawca wskazuje między innymi na uprawnienia:

„a) do nakładania obowiązku przekazywania informacji i dokumentów na dostawców usług finansowania społecznościowego i osoby trzecie wyznaczone do pełnienia funkcji związanych ze świadczeniem usług finansowania społecznościowego oraz osoby fizyczne lub prawne sprawujące nad nimi kontrolę lub podlegające ich kontroli;

Mając na uwadze treść art. 29 ust. 1 i 2, należy przede wszystkim przy interpretacji Rozporządzenia PEiR odnieść się do regulacji krajowych w celu ustalenia, który z organów administracji publicznej jest właściwym organem nadzorczym na gruncie prawa krajowego. Odnosząc się do aktualnego stanu prawnego podczas pisania niniejszej publikacji, uwagę zwraca przede wszystkim brak przepisów prawa krajowego regulujących obowiązki zawarte w rozporządzeniu PEiR. W związku z brakiem obowiązywania prawodawstwa krajowego pojawia się problem z polskim organem nadzoru i jego kompetencjami. Ustawa o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom wskazuje na następującą regulację:

„Art. 14. 1. Dostawca usług finansowania społecznościowego przekazuje Komisji informacje dotyczące prowadzonej przez niego działalności, sytuacji finansowej dostawcy oraz zdarzeń, które mogą mieć wpływ na jego działalność w zakresie świadczenia usług finansowania społecznościowego lub jego sytuację finansową.

2. Dostawca usług finansowania społecznościowego przekazuje dokumenty potwierdzające informacje, o których mowa w ust. 1, jeżeli charakter informacji wymaga potwierdzenia.

3. Informacje, o których mowa w ust. 1, są przekazywane w formie raportów bieżących i okresowych oraz sprawozdań okresowych.

4. Minister właściwy do spraw instytucji finansowych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres i terminy przekazywania informacji, o których mowa w ust. 1, dokumenty, o których mowa w ust. 2, oraz wzory raportów i sprawozdań, o których mowa w ust. 3, uwzględniając ujednolicenie sposobu przekazywania tych informacji oraz efektywność sprawowania nadzoru przez Komisję”.

Analiza przepisu prawa krajowego prowadzi do wniosku, że na gruncie prawa polskiego organem nadzoru jest Komisja. Przy czym ustawodawca za Komisję uważa Komisję Nadzoru Finansowego (dalej: KNF)¹⁷. Ustawa

b) do nakładania obowiązku przekazywania informacji na biegłych rewidentów i kadrę kierowniczą dostawców usług finansowania społecznościowego oraz osób trzecich wyznaczonych do pełnienia funkcji związanych ze świadczeniem usług finansowania społecznościowego”.

¹⁷ Art. 2 pkt 8 ustawy o finansowaniu społecznościowym.

wskazuje na KNF jako właściwą instytucję, której dostawca usług finansowania społecznościowego przekazywać będzie wymagane informacje. Odnosząc się do kwestii KNF jako organu nadzoru, podkreślić należy negatywne konsekwencje przyjęcia z opóźnieniem, w stosunku do unijnego rozporządzenia PEiR, ustawy o finansowaniu społecznościowym z punktu widzenia uprawnień przyznanych KNF. Według stanowiska MF brak wprowadzenia krajowych regulacji określających obowiązki zawarte w unijnym rozporządzeniu PEiR uniemożliwił krajowym platformom finansowania społecznościowego składanie wniosków do KNF o zezwolenie na prowadzenie działalności¹⁸. Z kolei w opinii UKNF: „[...] do momentu uchwalenia przez ustawodawcę przepisów ww. ustawy nie będzie wyznaczonego organu właściwego i tym samym nie może rozpocząć się żaden proces licencyjny na podstawie przepisów Rozporządzenia 2020/1503. Oznacza to, że do momentu wejścia w życie tej ustawy, Komisja nie jest organem właściwym w rozumieniu Rozporządzenia 2020/1503 a w konsekwencji nie posiada kompetencji przyznanych tym rozporządzeniem”¹⁹.

Stanowiska organów państwowych kwestionowały do czasu wejścia w życie ustawy o finansowaniu społecznościowym zasadność oraz skuteczność przekazywania przez dostawców usług finansowania społecznościowego informacji wymaganych rozporządzeniem PEiR²⁰. Zdaniem autora brak przepisów dostosowujących prawo krajowe do unijnego rozporządzenia sprawiał, że KNF nie był organem nadzoru właściwym wynikającym

¹⁸ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 9 marca 2022 r., sygn. RCL.DPG.550.17/2021, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12346354/12785291/dokument546624.pdf> [dostęp: 9.07.2022].

¹⁹ Stanowisko UKNF w związku z ryzykiem niedostosowania do 10 listopada 2021 r. polskiego porządku prawnego do przepisów Rozporządzenia w sprawie dostawców usług finansowania społecznościowego, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Stanowisko_UKNF_dot_zasad_dzialania_dostawcow_uslug_finansowania_spoledznosciowego_w_okresie_przejsciowym.pdf [dostęp: 9.07.2022].

²⁰ Wątpliwości autora budzi również podejście do procesu legislacyjnego krajowej ustawy realizującej obowiązki nałożone przez rozporządzenie PEiR. Na etapie przekazania projektu ustawy do sejmiku w projekcie ustawy ujęto regulacje dotyczące pomocy kredytobiorcom, chociaż na wcześniejszych etapach prac legislacyjnych ustawa dotyczyć miała stricte realizacji obowiązków wynikających z przepisów rozporządzenia PEiR. Wprowadzenie naprędce do projektu ustawy kwestii pomocy kredytobiorcom w związku z rosnącymi stopami kredytów podważa zdaniem autora poważne podejście normodawcy do kwestii przeniesienia unijnych regulacji na grunt polskiego ustawodawstwa.

z art. 16 rozporządzenia PEiR, co poddawało pod zasadność obowiązek wynikający z niniejszego rozporządzenia. Przy czym, omawiając kwestię regulacji prawa krajowego, podkreślić należy konstrukcję rozporządzenia jako aktu prawa unijnego. Zgodnie bowiem z prawem europejskim rozporządzenie ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich²¹. Rozporządzenie na tle innych aktów prawa wspólnotowego wyróżnia się w kilku płaszczyznach: po pierwsze, jest to akt prawny o zasięgu ogólnym, po drugie, obowiązuje w całości (w każdej swojej części), po trzecie, obowiązuje w sposób bezpośredni (co w konsekwencji prowadzi do jego bezpośredniej skuteczności), po czwarte, obowiązuje (i jest stosowane) we wszystkich państwach członkowskich²². Prawodawca unijny pozostawił zatem pewną dowolność ustawodawcy krajowemu w kwestii realizacji obowiązków wynikających z przepisów rozporządzenia PEiR do porządku prawnego krajowego. Dotyczy to również podatkowych konsekwencji wynikających z rozporządzenia PEiR, których wpływ na krajowe prawo mógłby dostrzec polski normodawca²³.

Uregulowanie obowiązku informacyjnego oraz kompetencji organu nadzorczego sytuujących zagadnienie *social lending* w rozporządzeniu jako akcie prawa europejskiego skłania do pytania o to, czy pomimo braku przepisów prawa krajowego do czasu wejścia w życie ustawy o finansowaniu społecznościowym rozporządzenie nie wywoływało skutków prawnych. Zdaniem autora charakter rozporządzenia oraz fakt wejścia w życie rozporządzenia PEiR od dnia 10 listopada 2021 r.²⁴ wywołuje skutki prawne

²¹ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 68. Rozporządzenie zostało uregulowane w art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. UE. C 326/49. Natomiast A. Zawadzka, *Prawo pochodne Unii Europejskiej*, [w:] J. Barcz (red.), *Źródła prawa unii europejskiej*, t. IV, Warszawa 2010, s. IV-24, wskazuje na rozporządzenie jako akt normatywny o charakterze generalnym odnoszącym się do obiektywnie określonych sytuacji, wywołujących skutki prawne wobec abstrakcyjnie przedstawionej i otwartej kategorii podmiotów.

²² T. Jaroszyński, *Rozporządzenie Unii Europejskiej jako składnik systemu prawa obowiązującego w Polsce*, LEX/el. 2011 [dostęp: 21.11.2021], rozdział 2.

²³ Według Oceny skutków regulacji dotyczących projektu ustawy z dnia 2 marca 2022 r. normodawca nie dostrzega podatków skutków, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12346354/katalog/12785291#12785291> [dostęp: 9.07.2022].

²⁴ Art. 51. rozporządzenia PEiR.

pomimo braku uchwalenia krajowych przepisów wprowadzających nakładających obowiązki wynikające ze wspomnianego rozporządzenia. Przy czym brak wprowadzenia przepisów krajowych w terminie wskazanym w rozporządzeniu PEiR nie tylko uniemożliwiał przyznawanie licencji na jego gruncie, ale wywoływał skutek w postaci niemożności spełnienia obowiązku informacyjnego zawartego w art. 16 ust. 1. Dostawca usług finansowania społecznościowego nie mógł w sposób skuteczny wywiązać się z konieczności corocznego przekazywania wykazu projektów finansowanych zawartych za pośrednictwem platformy finansowania społecznościowego właściwemu organowi nadzorczemu. Brak regulacji prawa krajowego do czasu wejścia w życie ustawy o finansowaniu społecznościowym skutkowało brakiem właściwego krajowego organu, o którym mowa w art. 2 i 29 rozporządzenia PEiR, co uniemożliwia wykonanie obowiązków wynikających z przepisów prawa europejskiego.

Jeszcze jedna kwestia dotycząca polskiego organu nadzorczego jako organu uprawnionego do otrzymywania informacji z zakresu prawa podatkowego budzi pewne wątpliwości autora. Ustawa o finansowaniu społecznościowym nie przyznaje wprost KNF takich kompetencji, rola Komisji sprowadzona została do nadzoru w zakresie rynku finansowego. Ustawa o finansowaniu społecznościowym nie przewiduje zmiany ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami ani odesłania do innych regulacji nadających KNF uprawnienia z zakresu prawa podatkowego. Ponadto KNF nie jest organem administracji podatkowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (dalej: o.p.)²⁵, zatem nie przysługują jej uprawnienia organu podatkowego. Na gruncie ustawy o finansowaniu społecznościowym zasadne wydają się pytania: po pierwsze, o cel przekazywania KNF informacji wskazanych w rozporządzeniu PEiR, w tym również informacji o charakterze podatkowym, po drugie, o podstawę prawną umożliwiającą KNF przekazywanie informacji organom podatkowym w rozumieniu przepisów o.p. Zdaniem autora wydaje się, że w kwestii

²⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540. O.p. w art. 13-14 zawiera zamknięty katalog organów podatkowych, do których z całą pewnością nie należy KNF.

przekazywania przez KNF informacji wskazanych w art. 16 rozporządzenia PEiR zastosowanie będzie miał art. 82b § 1 o.p.²⁶, stanowiący, że organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie. Zgodnie z § 2 przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej.

1.3. Charakter prawny obowiązku informacyjnego

Kolejny istotny element obowiązku informacyjnego zawartego w art. 16 ust. 1 Rozporządzenia PEiR dotyczy informacji, które zobowiązany jest przekazać dostawca usług finansowania społecznościowego. Zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 lit. c wskazać należy zainwestowane kwoty wraz z udziałem na rezydencję podatkową inwestorów oraz udział na inwestorów doświadczonych i niedoświadczonych. Podkreślić należy, że normodawca unijny, przywołując kontekst informacji o rezydencji podatkowej, dokonuje jednocześnie podziału podatników inwestorów na doświadczonych i niedoświadczonych. Kryteria dotyczące podziału na inwestorów doświadczonych i niedoświadczonych, zawarte zostały w załączniku nr 2 do rozporządzenia PEiR, odnoszą się w przeważającej mierze do kryterium

²⁶ L. Etel, [w:] *idem* (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zz*, Warszawa 2022, s. 908. Autor wskazuje, że z przytoczonego przepisu wynika „obowiązek współdziałania organów administracji publicznej z organem podatkowym, a przede wszystkim udostępnienie posiadanych przez te organy informacji na wniosek organu podatkowego”. Natomiast A. Mariański, Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021 s. 378, uważają, że: „Przepis nie określa zakresu informacji, którego udzielenia może żądać organ podatkowy, ani ich przesłanek udzielenia. Należałoby w związku z tym uznać, że wyżej wymienione podmioty są zawsze obowiązane do udzielać informacji, jeśli tylko są w ich posiadaniu oraz nie mogą uzależnić przekazania informacji od spełnienia jakichkolwiek przesłanek”.

dochodowego inwestorów²⁷. Zwrócić należy uwagę, że treść art. 16 ust. 1 lit. c jest problematyczna z punktu widzenia ustalenia rezydencji podatkowej inwestorów. W kwestii rezydencji podatkowej ustawodawca europejski nie wskazał, w jaki sposób interpretować pojęcie rezydencji podatkowej, również nie odesłał do przepisów innych aktów prawnych, w tym regulacji podatkowych. Problematyka rezydencji podatkowej zawarta w rozporządzeniu PEiR nie jest przedmiotem niniejszej publikacji²⁸.

Z kolei art. 16 ust. 1 lit. a wskazuje, że informacje przekazywane organowi nadzoru powinny zawierać informację o właścicielu projektu, za którego uważa się każdą osobę fizyczną lub prawną, która ubiega się o finansowanie za pośrednictwem platformy finansowania społecznościowego²⁹. Natomiast treść art. 16 ust. 1 lit. b określa, że przekazywany przez dostawców usług

²⁷ Zgodnie z Załącznikiem II Rozporządzenia PEiR ust. 1. Kryteria identyfikacji:

„Inwestor doświadczony jest inwestorem, który ma świadomość ryzyk związanych z inwestowaniem na rynkach kapitałowych i który posiada odpowiednie zasoby umożliwiające podejmowanie takich ryzyk bez narażania się na nadmierne konsekwencje finansowe. Inwestorów doświadczonych można uznać za należących do tej kategorii, jeżeli spełniają kryteria identyfikacji określone w niniejszej sekcji oraz jeżeli przeprowadzona została procedura określona w sekcji².”

Za inwestorów doświadczonych w odniesieniu do wszystkich usług oferowanych przez dostawców usług finansowania społecznościowego zgodnie z niniejszym rozporządzeniem uznaje się następujące osoby fizyczne i prawne:

- 1) osoby prawne spełniające co najmniej jedno z następujących kryteriów:
 - a) środki własne w wysokości co najmniej 100 000 EUR;
 - b) obroty netto w wysokości co najmniej 2 000 000 EUR;
 - c) suma bilansowa w wysokości co najmniej 1 000 000 EUR;
- 2) osoby fizyczne spełniające co najmniej dwa z następujących kryteriów:
 - a) dochód osobisty brutto w wysokości co najmniej 60 000 EUR na rok podatkowy lub portfel instrumentów finansowych, określony jako obejmujący depozyty środków pieniężnych i aktywa finansowe, o wartości przekraczającej 100 000 EUR;
 - b) inwestor pracuje lub pracował w sektorze finansowym przez co najmniej rok, prowadząc działalność profesjonalną, która wymaga wiedzy dotyczącej planowanych transakcji lub usług, lub inwestor zajmował przez co najmniej 12 miesięcy stanowisko kierownicze w osobie prawnej, o której mowa w pkt 1;
 - c) w okresie poprzedzających czterech kwartałów inwestor zawierał transakcje o znaczącej wielkości na rynkach kapitałowych z przeciętną częstotliwością 10 transakcji na kwartał³.”

²⁸ Kwestia rezydencji podatkowej w zagadnieniu *social lending* wymaga również analizy pod względem podatkowym. Sama struktura pożyczek społecznościowych, w których inwestorem może być osoba fizyczna będąca rezydentem podatkowym jednego państwa, podmiotem szukającym finansowania społecznościowego może okazać się rezydent innego państwa, a dostawcą usług finansowania społecznościowego może być rezydent podatkowy jeszcze innego państwa.

²⁹ Art. 2 ust. 1 lit. h rozporządzenia PEiR.

finansowania społecznego wykaz projektów powinien zawierać zdefiniowany wykaz wystawionych instrumentów, w tym również pożyczkę³⁰.

Po pierwsze, jeśli chodzi o kwestię przekazywania informacji, o której mowa w art. 16 ust. 1 lit. c, odwołać się należy do dyrektywy 2014/107/UE³¹, w której automatyczna wymiana informacji obejmuje dywidendy, odsetki oraz inne dochody osiągnięte w związku z aktywami posiadanymi na rachunku bankowym³². Dyrektywa ta odnosi się między innymi do pojęć: raportujących instytucji finansowych, nieraportujących instytucji finansowych oraz rachunków raportowanych³³. Na podstawie tego aktu prawnego banki są zobowiązane do gromadzenia dokumentacji, w szczególności oświadczeń o rezydencji podatkowej posiadaczy rachunków oraz osób kontrolujących, jak również dowodów w postaci dokumentów oraz identyfikacji posiadaczy rachunków, którzy są rezydentami podatkowymi w kraju innym niż ten, w którym prowadzone są ich rachunki bankowe³⁴. Mając na uwadze treść dyrektywy 2014/107/UE i odnosząc ją do problematyki pożyczek społecznych, stwierdzić należy, że przepisy prawa unijnego nie zawierają dodatkowych regulacji odnoszących się do obowiązków informacyjnych w przypadku odsetek od pożyczek *social lending*.

Dostosowaniem przepisów dyrektywy 2014/107 do prawa krajowego jest ustawa o wymianie informacji podatkowej³⁵, która w art. 34 ust. 1 pkt 5a

³⁰ Art. 16 ust. 1 lit. b rozporządzenia PEiR, za pożyczkę uznaje umowę, na podstawie której inwestor udostępnia właścicielowi projektu uzgodnioną kwotę pieniędzy na uzgodniony okres i na podstawie której właściciel projektu przyjmuje bezwarunkowy obowiązek spłaty tej kwoty inwestorowi, wraz z narosłymi odsetkami, zgodnie z harmonogramem płatności ratalnej.

³¹ Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE 2014, L 359/1.

³² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 533.

³³ *Ibidem*, s. 534

³⁴ *Ibidem*. Oczywiście przywołana dyrektywa nie jest jedynym aktem prawnym dotyczącym wymiany informacji np. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913-914). Szerzej na temat wymiany informacji podatkowych: D. Mączyński, *The BEPS Influence on Tax Information Exchange*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. XXVII, nr 2, s. 127-140.

³⁵ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowej z innymi państwami, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 626. Poza tym RP zawarła dotąd 15 porozumień o wymianie informacji podatkowych, zob. Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <https://www.>

i pkt 6 wskazuje, że informacja o rachunkach raportowanych zawiera w przypadku rachunku powierniczego:

- „a) łączną kwotę brutto odsetek, łączną kwotę brutto dywidend oraz łączną kwotę brutto innych dochodów osiągniętych w związku z aktywami posiadanymi na rachunku, które zostały wpłacone na rachunek lub uznane na rachunku w roku kalendarzowym,
- b) w przypadku rachunku depozytowego - łączną kwotę brutto odsetek wpłaconych lub uznanych na rachunku w roku kalendarzowym”.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 21 ustawy o wymianie informacji podatkowej osobą raportowaną jest osoba z państwa uczestniczącego oraz osobę z państwa trzeciego inną niż:

- a) spółka kapitałowa, której akcje są przedmiotem regularnego obrotu na co najmniej jednym uznanym rynku papierów wartościowych,
- b) spółka będąca podmiotem powiązaniem spółki określonej w lit. a,
- c) podmiot rządowy, organizacja międzynarodowa lub bank centralny,
- d) instytucja finansowa.

Ustawa o wymianie informacji podatkowej w art. 27 ust. 1 wskazuje na obowiązki ciężące na raportującej instytucji finansowej. W pkt 3 został wymieniony obowiązek gromadzenia dokumentacji wymaganej w ramach stosowania procedur należytej staranności, w szczególności oświadczeń o rezydencji podatkowej posiadaczy rachunków oraz osób kontrolujących i dowodów w postaci dokumentów.

Analiza przytoczonych przepisów dotyczących przekazywania informacji prowadzi do pytania o rozumienie pojęcia obowiązku informacyjnego zawartego w art. 16 ust. 1 rozporządzenia PEiR. Wątpliwości autora dotyczą tego, czy obowiązek informacyjny ma charakter tylko technicznego przekazania wymaganych przepisami informacji, czy też jest obowiązkiem o charakterze podatkowym³⁶. Problematiczne jest już

podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-wymianie-informacji-w-sprawach-podatkowych [dostęp: 9.07.2022].

³⁶ W literaturze dokonuje się podziału obowiązków informacyjnych na „[...] obowiązek podstawowy (nakładany na podmiot objęty podmiotowym zakresem podatku, u którego zachodzi sytuacja

samo pojęcie informacji podatkowej. Żadna z definicji ustawowych nie ma znaczenia uniwersalnego, dlatego definicje nie stanowią punktu wyjścia dla prowadzenia ogólnych analiz³⁷. Informacje podatkowe zostały określone w art. 82-86 o.p., regulujących obowiązki dotyczące przekazywania konkretnych informacji sankcjonowane przepisami art. 80 i 83 Kodeksu karnego skarbowego³⁸. Z kolei według art. 2 pkt 2 ustawy o wymianie informacji podatkowych za informacje podatkowe uważa informacje wymieniane z innymi państwami na podstawie ustawy, które mogą być istotne dla celów stosowania i wykonywania przepisów prawa podatkowego państw dokonujących wymiany tych informacji, zatem definicja ta ma charakter typowo techniczny, ograniczony do wykorzystania jej w toku interpretacji regulacji ustawy o wymianie informacji podatkowej³⁹.

Odnosząc kwestie dotyczących obowiązku informacyjnego wynikające z art. 16 ust. 1 rozporządzenia PEiR do przepisów o.p. i ustawy o wymianie informacji podatkowej, według autora można dojść do wniosku, że odczytując literalnie przepis rozporządzenia PEiR, obowiązek informacyjny w nim wymieniony ma charakter obowiązku technicznego zawartego na gruncie ustawy o wymianie informacji podatkowej. Prawodawca unijny posługuje się sformułowaniem „przekazywania informacji zbiorczych dotyczących inwestorów oraz zainwestowanej kwoty z podziałem

objęta zakresem przedmiotowym podatku oraz jest to obowiązek do dokonania świadczenia podatkowego w wysokości określonej przepisami prawa podatkowego oraz w czasie i w sposób ustalony tymi przepisami) oraz obowiązek instrumentalny (służący jako instrument właściwego ukształtowania stosunku podatkowego oraz doprowadzenia do realizacji świadczenia podatkowego)”, P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 30-31.

³⁷ P. Majka, *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Rzeszów 2021, s. 22.

³⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859, dalej: k.k.s. P. Majka, *Informacje...*, s. 22. T. Nowak, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 494, wskazuje, że pojęcie informacji podatkowych w rozumieniu o.p. to „[...] źródła wiedzy o sytuacjach mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego i jego zakres, przy czym w analizowanym przypadku obejmuje ono zarówno źródła informacji o podatkowych stanach faktycznych sporządzane przez podatnika, jak i uzyskane od osób trzecich”. Natomiast H. Wontek, *Informacje podatkowe uzyskiwane od osób trzecich obowiązanych do ich przekazania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 123, podkreśla, że informacją podatkową jest między innymi obowiązek sporządzenia i przekazywania informacji wskazanych w art. 82 §21 o.p. przez przewidziane w przepisach prawa osoby.

³⁹ P. Majka, *op cit.*..., s. 22.

na rezydencję podatkową inwestorów z rozróżnieniem na inwestorów doświadczonych i niedoświadczonych”. Posługując się wykładnią językową przepisu rozporządzenia PEiR, trudno wskazać na sytuacje objęte zakresem przedmiotowym podatku. Jednakże wydaje się, że interpretacja ograniczająca się do językowego brzmienia przepisu byłaby błędna co do zasady w procesie wykładni przepisów prawa unijnego posługiwać należy się głównie wykładnią celowościową. W art. 16 ust. 1 lit. c rozporządzenia PEiR z punktu widzenia prawa podatkowego istotny wydaje się element informacji z podziałem na rezydencję podatkową, to należałoby to odnieść do pkt 6, 7, 32 preambuły do rozporządzenia PEiR. W wymienionych punktach podkreślono potrzebę ułatwienia transgranicznego świadczenia usług oraz zagrożenia związanego z działalnością transgraniczną w aspekcie prania pieniędzy i finansowania terroryzmu. Zatem obowiązkowi informacyjnemu zawartemu w rozporządzeniu PEiR należałoby przypisać rolę umożliwiającą zapobieganie niepożądanym zjawiskom, takim jak pranie pieniędzy czy też terroryzm, poprzez uzyskanie informacji o rezydencji podatkowej. Z drugiej strony w obowiązku informacyjnym doszukać się można ułatwienia w ustaleniu państwa, w którym inwestor miałby rozliczyć podatek dochodowy w postaci odsetek od udzielonych pożyczek *social lending*. Również na gruncie krajowego prawa podatkowego, w obowiązku informacyjnym zawartym w art. 16 ust. 1 rozporządzenia PEiR zasadne byłoby dostrzeżenie informacji o charakterze podatkowym w rozumieniu przepisów o.p. Kwestia rezydencji podatkowej w ramach pożyczek społecznościowych powinna zostać zauważona przez prawodawcę krajowego, ułatwiłoby to obliczenie podatku dochodowego przez płatnika, którym na gruncie przepisów polskiego prawa powinna być platforma *social lending*⁴⁰.

1.4. Konsekwencje niewykonania obowiązku informacyjnego

Omawiając zagadnienie dotyczące obowiązku informacyjnego, zwrócić należy uwagę na ewentualne sankcje, które grożą za niewypełnienie obowiązku wynikającego z art. 16 ust. 1 rozporządzenia, co wynika z treści

⁴⁰ Problematyka platform *social lending* została szerzej opisana przez M. Andruszkę, *Przychody...*, s. 68-87.

art. 39 ust. 1 rozporządzenia PEiR, zgodnie z którym właściwym organom na podstawie uprawnień wynikających z rozporządzenia PEiR oraz prawa państw członkowskich do wprowadzania i nakładania sankcji karnych państwa członkowskie przyznają uprawnienia do nakładania kar administracyjnych i podejmowania innych odpowiednich środków administracyjnych, które muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające⁴¹. Kwestia sankcji za brak przekazania informacji podatkowej została również uregulowana w k.k.s. Zgodnie z regulacją k.k.s. kto wbrew obowiązкови nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych⁴². Z przytoczonej regulacji wynika, że w skrajnym przypadku do czasu uchwalenia krajowej

⁴¹ Sam sposób nakładania kar został zawarty w art. 39 ust. 1 rozporządzenia PEiR, zgodnie z którym: „Przy określaniu rodzaju i poziomu kary administracyjnej lub innego środka administracyjnego nakładanych zgodnie z art. 39, właściwe organy biorą pod uwagę stopień, w jakim dane naruszenie ma charakter umyślny lub jest wynikiem zaniedbania, oraz wszystkie inne stosowne okoliczności, w tym, w stosownych przypadkach:

- a) wagę naruszenia i czas jego trwania;
- b) stopień odpowiedzialności osoby fizycznej lub prawnej odpowiedzialnej za dane naruszenie;
- c) sytuację finansową osoby fizycznej lub prawnej odpowiedzialnej za naruszenie, której wyznacznikiem jest wysokość całkowitych obrotów odpowiedzialnej osoby prawnej lub roczny dochód i aktywa netto odpowiedzialnej osoby fizycznej;
- d) skalę uzyskanych korzyści lub strat unikniętych przez osobę fizyczną lub prawną odpowiedzialną za dane naruszenie, o ile można te korzyści lub straty ustalić;
- e) straty poniesione przez osoby trzecie w wyniku naruszenia, o ile można je ustalić;
- f) zakres współpracy osoby fizycznej lub prawnej odpowiedzialnej za naruszenie z właściwym organem, bez uszczerbku dla potrzeby zapewnienia rekompensaty zysków uzyskanych lub strat unikniętych przez tę osobę;
- g) poprzednie naruszenia popełnione przez osobę fizyczną lub prawną odpowiedzialną za naruszenie;
- h) wpływ naruszenia na interesy inwestorów”.

Prawodawca krajowy w art. 33 ust.1 projektu ustawy o finansowaniu społecznościowym przewiduje następujące sankcje:

„Komisja może, w drodze decyzji, nakazać dostawcy usług finansowania społecznościowego zaprzestanie działań skutkujących powstaniem naruszeń i niepodejmowanie tych działań w przyszłości albo nałożyć na tego dostawcę karę pieniężną do wysokości nieprzekraczającej kwoty 2 250 000 zł albo kwoty stanowiącej równowartość nie więcej niż 5% całkowitych rocznych przychodów dostawcy usług finansowania społecznościowego wykazanych w ostatnim zbadanym sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, a w przypadku braku takiego sprawozdania – w wysokości nie wyższej niż 5% prognozowanych całkowitych rocznych przychodów tego dostawcy w pierwszym roku działalności, jeżeli przekracza ona 2 250 000 zł, albo zastosować obie sankcje łącznie”.

⁴² Art. 80 § 1 k.k.s.

ustawy regulującej tematykę *social lending* na gruncie przepisów k.k.s. na dostawcę usług finansowania społecznościowego mogła zostać nałożona grzywna za brak wywiązania się z obowiązku informacyjnego.

Podsumowanie

Tematyka pożyczek społecznościowych była dotychczas przedmiotem tylko i wyłącznie poruszonym w piśmiennictwie. Uchwalenie przez prawodawcę europejskiego rozporządzenia PEiR uznać należy po pierwsze za formę zainteresowania się przez prawodawcę kwestią *social lending*. Po drugie przyjęcie rozporządzenia PEiR wskazuje na konieczność uregulowania zagadnień dotyczących pożyczek społecznościowych. Po trzecie przyjęcie aktu prawa europejskiego wymusza na państwach członkowskich wprowadzenie przepisów prawa krajowego dotyczących *social lending*. Wskazać zatem należy, że rozporządzenie PEiR jest kluczowym aktem prawnym dla regulacji pożyczek społecznościowych. Zawiera bowiem podstawowe definicje legalne dotyczące *social lending*, nakłada również obowiązki na poszczególne podmioty. Rozporządzenie PEiR w przeważającej mierze koncentruje się jednak na zagadnieniach rynku finansowego, w niewielkim stopniu odnosi się również do prawa podatkowego. Rozporządzenie to, regulując kwestię pożyczek społecznościowych, może okazać się pomocne na gruncie stosowania prawa podatkowego. Aspekt podatkowy został przede wszystkim zawarty w art. 16, wskazującym na obowiązek corocznego przekazywania organowi nadzorczemu wykazu projektów finansowania społecznościowego ciążący na dostawcach usług finansowania społecznościowego.

Ponadto w dalszej części art. 16 rozporządzenia PEiR normodawca, wskazując na obowiązek informacyjny, zawarł informację o elementach, które powinny zostać zawarte w wykazie projektów finansowania społecznościowego. Z punktu widzenia prawa podatkowego najważniejsze elementy zostały zawarte w art. 16 ust. 1 lit. c, do których zaliczono informacje zbiorcze dotyczące inwestorów, zainwestowanej kwoty z udziałem

na rezydencję podatkową inwestorów, z rozróżnieniem na inwestorów doświadczonych i niedoświadczonych.

Poza kwestią elementów, które dostawca usług finansowania społecznościowego zobowiązany jest przekazać krajowemu organowi nadzoru, sporny wydaje się sam charakter informacji zawierającej elementy wskazane w art. 16 ust. 1 lit. c, przekazywane corocznie organowi nadzorcemu. Normodawca europejski, wskazując na przekazywanie informacji, nie odsyła do innych przepisów prawa unijnego, również krajowy prawodawca, konstruując ustawę o finansowaniu społecznościowym, nie odniósł się do konstrukcji art. 16 ust. 1 lit. c. Wątpliwość autora dotyczy tego, czy obowiązek informacyjny zawarty w rozporządzeniu PEiR ma charakter czysto technicznego obowiązku, czy także wywołuje pewne konsekwencje na gruncie prawa podatkowego. Wydaje się, że właściwe jest potraktowanie obowiązku zawartego w unijnym rozporządzeniu jako obowiązku podatkowego, ponieważ skoro na dostawcy finansowania społecznościowego spoczywa obowiązek przede wszystkim ustalenia rezydencji podatkowej inwestorów, to najprawdopodobniej europejski prawodawca zakłada, że informacje te zostaną wykorzystane w celach podatkowych, w tym w ustaleniu przychodów poszczególnych inwestorów przez krajowe organy podatkowe właściwe pod względem rezydencji podatkowej. Po drugie, treść art. 16 ust. 1 lit. c rozporządzenia PEiR mogłaby posłużyć regulacjom polskiego prawa w zakresie PIT w celu potraktowania dostawców usług finansowania społecznościowego jako płatników PIT, a otrzymane od informację byłyby w tym pomocne.

Pomimo że rozporządzenie PEiR odnosi się także do aspektu podatkowego finansowania społecznościowego, to wydaje się, że jest ono dopiero punktem wyjścia do dalszej, bardziej szczegółowej regulacji *social lending* w zakresie prawa podatkowego. Rozporządzenie nie odsyła wprost do innych unijnych aktów z zakresu europejskiego prawa podatkowego, zatem wykładnia pojęć takich jak przekazywanie informacji powinny zostać w przyszłości albo uregulowane przepisami prawa europejskiego, albo stać się przedmiotem orzecznictwa TSUE w tym zakresie. Zwrócić należy uwagę, że w prawie unijnym pojęcie rezydencji podatkowej nie jest pojęciem

nieznanym. Problematyczne może okazać się stosowanie tego pojęcia w kontekście zagadnienia *social lending*, które to zagadnienie zostało stosunkowo niedawno uregulowane w ramach prawa unijnego, a które nie doczekało się orzecznictwa TSUE wskazującego wytyczne, którymi należałoby kierować się przy interpretacji rozporządzenia PEiR.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Andruszko M., *Przychody inwestorów z tytułu odsetek od udzielonych pożyczek społecznościowych na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2022 (w druku)

Andruszko M., *Wzrost znaczenia pożyczek społecznościowych a dochody budżetowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, t. 9, nr 3.

Antonów D., *Kilka uwag, na temat kierunków rozwoju unijnego prawa podatkowego*, [w:] E. Kozerska, T. Scheffler (red.), *Wokół Traktatu Lizbońskiego. Propozycje i postulaty dotyczące prawa i ekonomii Unii Europejskiej*, Kraków 2013.

Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.

Bartosiewicz A., *Zasady opodatkowania finansowania społecznościowego*, Warszawa 2019.

Brzeziński B., *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemieć*, Warszawa 2020

Bujalski R., *UE uregulowała platformy crowdfundingowe*, LEX/el. 2020.

Etel L., [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zz*, Warszawa 2022.

Jaroszyński T., *Rozporządzenie Unii Europejskiej jako składnik systemu prawa obowiązującego w Polsce*, LEX/el. 2011.

- Jasiuk E, Wosiek R, *Crowdfunding jako źródło finansowania przedsiębiorstw w Polsce- problemy ekonomiczne i prawne*, Ius Novum 2022, nr 1.
- Komar A., *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, t. 54.
- Lipniewicz R., *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowania dochodu*, Warszawa 2018.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Majka P., *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Rzeszów 2021.
- Mariański A., Porada Ł., [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Mączyński D., *The BEPS Influence on Tax Information Exchange*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. XXVII, nr 2.
- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.
- Nowak T., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Warszawa 2006.
- Nowakowski M., *Fintech technologia, finanse, regulacje Praktyczny przewodnik dla sektora innowacji finansowych*, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, [w:] M. Seweryński, Z. Hajn (red.), *Studia prawno-europejskie*, t. VI, Łódź 2002.
- Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010.
- Sobiecki R. *Sharing Economy – dylematy pojęciowe*, [w:] M. Poniatowska-Jaksch, R. Sobiecki (red.), *Sharing Economy (gospodarka współdzielenia)*, Warszawa 2016.
- Wontek H., *Informacje podatkowe uzyskiwane od osób trzecich obowiązanych do ich przekazania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2.
- Zawadzka A., *Prawo pochodne Unii Europejskiej*, [w:] J. Barcz (red.), *Źródła prawa unii europejskiej*, t. IV, Warszawa 2010.

Akty prawne

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE. C 326/49.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1504 z dnia 7 października 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2014/65/UE w sprawie rynków instrumentów finansowych, Dz. Urz. UE L 2020, Nr 347.

Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE 2014, L 359/1.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1503 z dnia 7 października 2020 r. w sprawie europejskich dostawców usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/112 i dyrektywę (UE) 2019/1937, Dz. Urz. UE L 2020, nr 347.

Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów dnia 23 marca 2014 r., „Uwolnienie potencjału finansowania społecznościowego w Unii Europejskiej” z COM(2014) 172.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 9 lipca 2014 r. w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Uwolnienie potencjału finansowania społecznościowego w Unii Europejskiej” 2014, C 451/11.

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie tworzenia unii rynków kapitałowych (2015/2634(RSP)).

Commission Staff working document z dnia 3 maja 2016 – Crowdfunding in the EU Capital Markets Union, SWD(2016) 154.

Wniosek Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 marca 2018 r. w sprawie europejskich dostawców usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych COM(2018) 113 final 2018/0048 (COD).

Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r., Dz. U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913-914.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859, ze zm.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowej z innymi państwami, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 626, ze zm.

Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1488, ze zm.

Inne źródła

Nowa europejska regulacja crowdfundingu. Rozporządzenie ECSP i sprawa polska, <https://maruta.pl/nowa-europejska-regulacja-crowdfundingu-rozporzadzenie-ecsp-i-sprawa-polska>

Ocena skutków regulacji dotyczących projektu ustawy z dnia 2 marca 2022 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12346354/katalog/12785291#12785291>

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 9 marca 2022 r., sygn. RCL.DPG.550.17/2021, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12346354/12785291/dokument546624.pdf>

Rekin Finansów (blog), <https://rekinfinansow.pl/inwestowanie-pozyczki-mintos>
Stanowisko UKNF w związku z ryzykiem niedostosowania do 10 listopada 2021 r. polskiego porządku prawnego do przepisów Rozporządzenia w sprawie dostawców usług finansowania społecznościowego, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Stanowisko_UKNF_dot_zasad_dzialania_dostawcow_uslug_finansowania_spolecznosciowego_w_okresie_przejsciowym.pdf

Subiektywnie o finansach (blog), <https://subiektywnieofinansach.pl/dziwaczne-udzielili-pozyczek-a-teraz-chca-sie-z-nami-podzielic-zyskiem-testuje-mintos>

Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-wymianie-informacji-w-sprawach-podatkowych>

Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako możliwe do wykorzystania narzędzie przeciwdziałające inflacji

Research and Development tax relief as a feasible instrument to counter inflation

Abstrakt

Celem publikacji jest analiza kształtu normatywnego ulgi na działalność badawczo-rozwojową z uwzględnieniem przede wszystkim określoności warunków umożliwiających skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej oraz narzędzi udostępnionych podatnikowi, który po analizie cech swojej działalności chciałby skorzystać z ulgi. Analiza ma na celu sprawdzenie, czy konstrukcja ulgi badawczo-rozwojowej jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz czy może być wykorzystywana do odbudowy gospodarki jako tarcza antyinflacyjna. W świetle analizy możliwe będzie odpowiedzenie na pytanie, czy ulga B+R jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej oraz czy możliwe jest wprowadzenie ulepszeń do jej konstrukcji lub procedury stosowania ulgi B+R. W artykule zostanie przedstawiona istota ulgi B+R, określenie podmiotów, które mają prawo skorzystać z ulgi, definicja działalności badawczo-rozwojowej, która spełnia warunki ustawowe, oraz zasady odliczeń w celu zdiagnozowania obszarów mogących ulec poprawie. W publikacji podjęto także próbę przeciwstawienia ze sobą dwóch pojęć: ulgi badawczo-rozwojowej oraz optymalizacji podatkowej w celu zbadania prawidłowości postawionej hipotezy, że ulga B+R może być wykorzystywana jako narzędzie przeciwdziałające inflacji.

Słowa kluczowe: ulga na działalność badawczo rozwojową, ulga B+R, inflacja, narzędzie antyinflacyjne, optymalizacja podatkowa

Abstract

The purpose of the publication is to analyze the normative shape of the R&D relief, taking into account, first of all, the definiteness of the conditions that make it possible to take advantage of the R&D relief, as well as the tools made available to the taxpayer who, after analyzing the characteristics of his business, would like to take advantage of the relief. The analysis is aimed at checking whether the construction of the R&D relief is adequately adapted to the current realities of social and economic reality, and whether it can be used to rebuild the economy as an anti-inflation shield. In light of the analysis, it will be possible to answer the question of whether the R&D relief is attractive to taxpayers as a form of tax optimization, and whether improvements can be made to its construction or the procedure for applying the R&D relief. The article will present the essence of the R&D relief, the definition of entities that are entitled to take advantage of the relief, the definition of R&D activities that meet the statutory conditions and the rules for deductions in order to diagnose areas that could be improved. The publication also attempts to contrast the two concepts of R&D relief and tax optimization in order to test the validity of the hypothesis that R&D relief can be used as a tool to counter inflation.

Keywords: research and development relief, R&D relief, inflation, anti-inflation tools, tax optimization

Wprowadzenie

Jednym z najważniejszych zagadnień wpływających na właściwe funkcjonowanie prawa podatkowego jest stworzenie przez ustawodawcę warunków i narzędzi umożliwiających prawidłowe określenie podmiotów oraz przedmiotów opodatkowania, a także sposobu obliczenia jego wysokości. Są to podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, które składają się na technikę podatkową i uzupełniane są przez zwolnienia i ulgi podatkowe.

Ze względu na z zasady dużą atrakcyjność tych składników odliczeniowych dla podatników właściwe sprecyzowanie kryteriów oraz procedury skorzystania z ulg podatkowych stanowi jedno z istotniejszych zadań ustawodawcy podatkowego, które determinuje skuteczność osiąganego efektów zarówno dla ustawodawcy, jak i podatnika. W celu dokonania rzetelnej oceny jakiegokolwiek systemu prawnego niezbędne jest umiejscowienie go w konkretnym otoczeniu i kontekście, w jakim funkcjonuje, przeanalizowanie jego zupełności, zdiagnozowanie ewentualnych luk i sposobów, jakimi sobie z nimi radzi. W związku z powyższym stworzenie warunków oraz przepisów, na podstawie których podatnik może swobodnie określić, czy spełnia warunki uprawniające do skorzystania z ulgi podatkowej, oraz jej wprowadzenie w przedsiębiorstwie zapewnia pewność prawa i prowadzi do faktycznego, prawidłowego użycia norm prawnych zawierających ulgi podatkowe, które zostały wprowadzone z różnych powodów przez ustawodawcę. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 6 ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez ulgę podatkową rozumie się „przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”¹. Przykładem ulgi podatkowej jest ulga na działalność badawczo-rozwojową (dalej: ulga badawczo-rozwojowa, ulga B+R), której celem jest wsparcie przedsiębiorców zajmujących się badaniami i rozwojem.

System prawa podatkowego obejmuje ogół przepisów regulujących zasady powstawania zobowiązań podatkowych, sposoby i wysokość ich ustalania oraz ewentualnego wygasania. Żaden system prawa nie powinien funkcjonować w oderwaniu od otoczenia, dla którego ustala normy, wobec czego powinien uwzględniać ogół czynników determinujących to otoczenie, a nawet przewidywać i uwzględniać ich zmiany. Mowa tu o czynnikach ekonomicznych, społecznych, politycznych, prawnych, demograficznych i kulturowych.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651).

W ciągu ostatnich lat wiele wydarzeń i trendów wpłynęło na kształtowanie otoczenia biznesu, natomiast do najważniejszych z nich zaliczyć należy postęp naukowo-technologiczny, cyfryzację oraz media społecznościowe. Pojawiło się wiele zagadnień i problemów dotychczas nieznanymi dziedzinie prawa, a wymagających szybkiego opisanie i unormowania.

Ze względu na pandemię COVID-19 nie udało się jeszcze odbudować łańcuchów dostaw, a u granic Europy rozpoczęła się regularna wojna w Ukrainie, która pogłębiła ich zaburzenie, natomiast w dziedzinie dostaw energetycznych całkowicie wręcz je zerwała. Dodatkowo na taki konglomerat „czarnych łabędzi” nakłada się jeszcze wzrastająca inflacja. Inflacja to jeden z podstawowych wskaźników makroekonomicznych. Wiąże się z powszechnym wzrostem cen usług i produktów w określonym czasie. W okresie utraty siły nabywczej pieniądza nie warto trzymać gotówki, która traci na wartości, więc naturalne jest, że zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorstwa mają skłonność do wydawania jej na konsumpcję, co dodatkowo wpływa na wzrost jej poziomu. Ze względu na nieustające zmiany cen niektórych towarów w gospodarce rynkowej inflacją nazywana jest sytuacja, kiedy mamy do czynienia z powszechnym wzrostem cen, a nie z podwyżkami dotyczącymi tylko niektórych dóbr². Głównym narzędziem do walki z rosnącą inflacją jest podnoszenie stóp procentowych przez Bank Centralny. Implikuje to wzrost kosztów kredytów zarówno konsumenckich, jak i inwestycyjnych, dodatkowo zniechęcając do alokowania środków w inwestycje. Rosnące stopy procentowe powodują znaczne obciążenia dla państwa, które musi obsługiwać znacznie wyższe zadłużenie, co odbija się na efektywności i jakości świadczonych przez nie usług. Przedsiębiorstwa nie mogą zaś dynamicznie się rozwijać, gdy poziom inflacji jest poza kontrolą, a otoczenie makroekonomiczne jest niestabilne. Bank Centralny czy Ministerstwo Finansów mają za zadanie sprawować kontrolę nad utrzymaniem rozmiaru inflacji w zdrowych dla gospodarki granicach. W założeniach polskiej polityki pieniężnej za średniookresowy

² Europejski Bank Centralny, *Co to jest inflacja*, https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me-more/html/what_is_inflation.pl.html [dostęp: 14.12.2022].

cel inflacyjny przyjmuje się wzrost cen o 2,5% w skali roku³. Oczekuje się jednak, że inflacja utrzyma się blisko dwucyfrowych poziomów do końca 2023 r., a rok później wskaźnik wzrostu cen ma kształtować się na poziomie wyższym od 2,5% celu Narodowego Banku Polskiego⁴.

Inflacja jest zjawiskiem bardzo negatywnym dla gospodarki, wobec czego kluczowym zadaniem ustawodawcy jest poszukiwanie antyinflacyjnych rozwiązań. Jednym z nich jest zachęta podatkowa dla przedsiębiorców do decydowania się na zwiększenie wydatków inwestycyjnych zamiast na konsumpcję. Ulga B+R może być uznana za jedną z nich, ponieważ niosąc za sobą konkretne korzyści podatkowe dla przedsiębiorców, zachęca do inwestycji w rozwój oraz badania badawczo-rozwojowe. Dodatkowo od 1 stycznia 2022 r. do polskiego systemu prawnego wprowadzona została tzw. ulga na innowacyjnych pracowników, która bezpośrednio łączy się z ulgą B+R. Oznacza to, że jedynie rozpowszechniona i prawidłowo stosowana ulga B+R może doprowadzić do wykorzystania przez podatników dodatkowej zachęty podatkowej w postaci ulgi na innowacyjnych pracowników.

Celem niniejszego artykułu jest analiza kształtu normatywnego ulgi B+R z uwzględnieniem przede wszystkim określoności warunków umożliwiających skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej oraz narzędzi udostępnionych podatnikowi, który po analizie cech swojej działalności chciałby skorzystać z ulgi B+R. Wydaje się, że konstrukcja ulgi badawczo-rozwojowej jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej, może być wykorzystywana do odbudowy gospodarki jako tarcza antyinflacyjna oraz jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej, jednakże brakuje odpowiednich narzędzi oraz odpowiedniego poziomu wiedzy i popularyzacji, które umożliwiłyby swobodne skorzystanie z ulgi B+R przez szerokie grono przedsiębiorców. W związku z powyższym w artykule zostanie przedstawiona istota ulgi B+R, określenie podmiotów, które mają prawo skorzystać z ulgi, definicja

³ M. Budka, *Inflacja – co to jest i jak wpływa na ceny?*, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-co-to-jest-i-jak-wplywa-na-ceny-6774412207499872a.html> [dostęp: 30.05.2022].

⁴ K. Kolany, *Rekordowy wzrost cen. Inflacja najwyższa od 24 lat*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Inflacja-w-Polsce-w-kwietniu-2022-finalne-dane-8336000.html> [dostęp: 13.05.2022].

działalności badawczo-rozwojowej, która spełnia warunki ustawowe, oraz zasady odliczeń w celu zdiagnozowania obszarów mogących ulec poprawie. W artykule podjęto także próbę przeciwstawienia ze sobą dwóch pojęć: ulgi badawczo-rozwojowej oraz optymalizacji podatkowej w celu zbadania prawidłowości postawionej hipotezy.

1. Istota ulgi na działalność badawczo-rozwojową

Ulga badawczo-rozwojowa została wprowadzona do polskiego systemu prawnego 1 stycznia 2016 r. i zastąpiła obowiązującą od 2006 r. ulgę na nowe technologie. Ulga B+R to instrument przewidziany w artykule 18d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ oraz artykule 26e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶.

Ulga badawczo-rozwojowa ma na celu wsparcie przedsiębiorców, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej zajmują się badaniami i rozwojem⁷. Wskazuje się, że modyfikacja zasad funkcjonowania ulgi na badania i rozwój wynika z badań wskazujących, że w Polsce poziom nakładów na badania i rozwój przez sektor prywatny, w kontekście wyzwań związanych z nowoczesną gospodarką, jest niewystarczający. Ulga B+R miała na celu zastąpienie ulgi na nowe technologie, która niewystarczająco wspierała zamierzony pierwotnie cel, mianowicie szeroko rozumianą innowacyjność odzwierciedloną w wydatkach sektora prywatnego na badania i rozwój⁸. Celem ulgi jest przede wszystkim wykorzystanie zasobów przedsiębiorców do inwestowania w badania i rozwój, uzyskując w zamian oprócz założonych celów również korzyść podatkową. Poprzednio obowiązująca ulga na nowe technologie nie spełniła swojego zadania, ponieważ była bardzo rzadko stosowana przez przedsiębiorców, zarówno ze względu na niedostateczną

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 poz. 2587), dalej: ustawa o CIT.

⁶ Ustawa z dnia 26 stycznia 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2022 poz. 2647), dalej: ustawa o PIT.

⁷ D. Łesak, *Ulga Badawczo-Rozwojowa 2022/2023*, <https://www.pitax.pl/wiedza/mniejsze-podatki/ulga-badawczo-rozwojowa/> [dostęp: 25.10.2020].

⁸ M. Pogoński, *Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r.*, <https://sip.lex.pl/#/publication/151311143/pogonski-mariusz-ulga-na-badania-i-rozwoj-zmiany-od-1-01-2017-r?pit=2022-12-14&keyword=pogonski%20ulga&cm=SFIRST> [dostęp: 14.10.2022].

promocję, jak i wymagane do spełnienia warunki, przykładowo posiadanie opinii niezależnej jednostki naukowej, potwierdzającej innowacyjność technologii, oraz fakt, że nie jest ona stosowana na świecie dłużej niż 5 lat⁹. Szczególnie trudne do zbadania wydawało się potwierdzenie braku stosowania innowacyjności na rynku globalnym dłużej niż 5 lat ze względu na projekty tajne realizowane w spółkach i brak powszechnych informacji o technologiach używanych przez przedsiębiorców w celu utrzymania konkurencyjnej pozycji na rynku. Warto wspomnieć, że nowelizacje regulacji w zakresie ulgi badawczo-rozwojowej przynoszą coraz większe korzyści dla podatników, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową. Ustawodawca zwiększył kwoty podlegające odliczeniu od dochodu w celu zachęcenia przedsiębiorców do dokonywania lub kontynuacji działań w obszarze B+R, co ma wpłynąć na rozwój i zwiększenie innowacyjności polskich podmiotów gospodarczych¹⁰.

W ramach ulgi B+R, zgodnie z artykułem 18d ustawy o CIT, „podatnik uzyskujący przychody inne niż z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową” (dalej: koszty kwalifikowane)¹¹. Dodatkowo kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Analogiczna reguła zawarta jest w ustawie o PIT.

Ulga to dodatkowe pomniejszenie podstawy opodatkowania z tego samego tytułu, z którego dany koszt zaliczony został przez podatnika uprzednio do uzyskania przychodów¹². Korzystanie z ulgi B+R wiąże się z analizą, której dokonuje podatnik, mianowicie ze sprawdzeniem, czy spełnia przesłanki uprawniające do skorzystania z ulgi określone w ustawie o CIT lub ustawie o PIT. Ponadto z ulgi B+R mogą skorzystać podatnicy,

⁹ A. Szymborska-Sutton, *Dlaczego przedsiębiorcy unikają ulgi na nowe technologie?*, <https://www.wirtualnemedial.pl/artykul/dlaczego-przedsiębiorcy-unikaja-ulgi-na-nowe-technologie> [dostęp: 16.03.2011].

¹⁰ K. Goyke, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, t. 26, nr 3, s. 23-36, doi: 10.18276/er.2018.36-02.

¹¹ Art. 18d ustawy o CIT.

¹² *Ulga badawczo-rozwojowa*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/dzialalnosc-badawczo-rozwojowa/> [dostęp: 12.08.2022].

którzy osiągają przychody z innych źródeł niż zyski kapitałowe określone w art. 7b ust. 1 ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 18d ust. 6 ustawy o CIT podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT, mianowicie jeżeli przedsiębiorca prowadził działalność na podstawie zezwolenia na obszarze Specjalnej Strefy Ekonomicznej lub osiąga przychody z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów. W świetle powyższego podatnik nie ma prawa do zastosowania ulgi B+R do kosztów, które zostały uwzględnione w kalkulacji dochodu zwolnionego na podstawie wskazanych tytułów.

Już teraz ulga B+R cieszy się większą popularnością od poprzednio obowiązującej ulgi na nowe technologie. W 2020 r. przedsiębiorcy zainwestowali w badania i rozwój prawie 5 mld zł. Poniesione wydatki w rozbiću na koszty kwalifikowane zgodnie z danymi udostępnionymi przez Ministerstwo Rozwoju i Technologii przedstawiały się następująco:

Koszty kwalifikowane	CIT	PIT	Razem	
	w mln zł			
Koszty pracy	3111	234	3345	70,1%
Nabycie materiałów i surowców	714	151	865	18,1%
Sprzęt niebędący środkiem trwałym	11	4	15	0,3%
Ekspertyzy, opinie, usługi doradcze	92	17	109	2,3%
Odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej (koszty wynajmu samej aparatury)	30	2	32	0,7%
Usługi wykorzystania z aparatury (koszty wynajmu aparatury i obsługi)	8	2	10	0,2%
Uzyskanie i utrzymanie patentu itp.	6	2	8	0,2%
Odpisy amortyzacyjne od WNIp w postaci kosztów prac rozwojowych	70	10	80	1,7%
Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	288	22	310	6,5%
Razem	4330	444	4774	

Źródło: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj>

Przedsiębiorcy zadeklarowali (*de facto* ponieśli) w 2020 r. nakłady na badania i rozwój w łącznej wysokości blisko 4,8 mld zł i odliczyli 3,1 mld zł. Około 1,7 mld zł będzie odliczone w kolejnych latach¹³.

2. Podmioty, które mają prawo skorzystać z ulgi B+R

Ze względu na fakt, że wskazany instrument określony jest zarówno w ustawie o CIT, jak i ustawie o PIT, prawie każdy podatnik spełniający warunki działalności B+R może zostać beneficjentem ulgi badawczo-rozwojowej. Mogą to być przedsiębiorcy prowadzący działalność w różnorodnych obszarach wykraczających nawet poza branże, którym intuicyjnie przypisana jest innowacyjność¹⁴. W związku z tym dużą zaletą tej niedookreślonej definicji jest bardzo szeroki krąg podmiotów, które z omawianej ulgi mogą skorzystać. Warto jednak wskazać, że zgodnie z art. 18aa oraz art. 28h ust. 1 ustawy o CIT spółki opodatkowane estońskim CIT nie mogą korzystać z ulgi IP BOX oraz ulgi B+R¹⁵. W wyniku analizy praktyki organów podatkowych w zakresie możliwości skorzystania przez podmioty z ulgi B+R można zauważyć tendencję potwierdzającą, że podatnicy z różnych sektorów uprawnieni są do skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej po spełnieniu przesłanek z ustawy o CIT lub ustawy o PIT¹⁶.

¹³ *Ulga na badania i rozwój*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj> [dostęp: 12.08.2022].

¹⁴ P. Wyrwa, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową w praktyce*, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/470079506/wyrwa-piotr-ulga-na-dzialalnosc-badawczo-rozwojowa-w-praktyce?keyword=wyrwa%20ulga%20badawczo-rozwojowa&cm=SFIRST> [dostęp: 12.08.2022].

¹⁵ *Estoński CIT nie dla kreatywnych*, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/58558,18-sierpnia-2022/74880,Gazeta-Prawna/787201,Estonski-CIT-nie-dla-kreatywnych.html> [dostęp: 19.09.2022].

¹⁶ - W firmie produkującej linie pakujące – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.151.2020.2.MMU;

- w firmie produkującej baterie i akumulatory – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.230.2020.1.BM;

- w firmie produkującej odlewy – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.222.2020.2.AK;

- w firmie świadczącej usługi HR – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 września 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.328.2020.1.IM;

- w firmie farmaceutycznej – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 października 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2020.2.IM

- w firmie zajmującej się marketingiem w Internecie – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 stycznia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2020.1.PC;

Dodatkowo z ulgi badawczo-rozwojowej na preferencyjnych warunkach mogą skorzystać przedsiębiorcy funkcjonujący jako Centra Badawczo-Rozwojowe (dalej: CBR). Zgodnie z art. 17 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej przedsiębiorca prowadzący badania lub prace rozwojowe, z wyłączeniem instytutu badawczego, Centrum Łukasiewicza i instytutu działającego w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicza może uzyskać status centrum badawczo-rozwojowego¹⁷. Przedsiębiorcy posiadający status CBR mogą korzystać ze specjalnych ulg lub preferencyjnych warunków ich stosowania¹⁸. Status CBR nadawany jest z mocy ustawy przez ministra właściwego do spraw gospodarki na wniosek przedsiębiorcy, który spełnił określone kryteria formalne. Zgodnie z ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej status CBR może uzyskać przedsiębiorca, którego przychody netto ze sprzedaży wytworzonych przez siebie usług badawczo-rozwojowych klasyfikowanych do usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych lub praw własności przemysłowej stanowią co najmniej 20% przychodów netto (przy obrotach większych niż 5 mln zł) albo co najmniej 70% przychodów netto (przy obrotach w przedziale 2,5-5 mln zł)¹⁹. Przedsiębiorca musi stosować także przepisy o rachunkowości oraz nie może zalegać z zapłatą podatków oraz składek. Podmioty spełniające wskazane warunki i funkcjonujące jako CBR mogą odliczyć do 200% kosztów kwalifikowanych, a także uznawać za koszty kwalifikowane odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali wykorzystywanych

- w firmie zajmującej się produkcją pomp – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 marca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.11.2021.2.AN;

- w firmie zajmującej się produkcją akcesoriów dla niemowląt – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.142.2021.2.JS;

- w firmie świadczącej usługi geofizyczne – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.255.2021.2.BM;

- firmie zajmującej się produkcją elementów z tworzyw sztucznych – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.677.2021.3.IM.

¹⁷ Art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474).

¹⁸ Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Centra Badawczo-Rozwojowe*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/centra-badawczo-rozwojowe> [dostęp: 10.08.2022].

¹⁹ Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 706).

w działalności badawczo-rozwojowej²⁰. Zgodnie z art. 4a ust. 3a pkt 2 możliwe jest włączenie do ulgi B+R koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek²¹. Usługi muszą być nabyte na warunkach rynkowych i muszą być wykorzystywane wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, która identyfikowana jest zgodnie z zapisami ustawowymi zawierającymi definicję działalności badawczo-rozwojowej²².

3. Definicja działalności badawczo-rozwojowej

Zgodnie z art. 18d ustawy o CIT przedsiębiorca uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych ma możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych stanowiących koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową. Oznacza to, że w celu skorzystania z ulgi B+R działalność podatnika musi spełniać warunki uznania za „działalność badawczo-rozwojową” zdefiniowaną w art. 4a pkt 26 ustawy o CIT. Zgodnie z wskazanym przepisem działalność badawczo-rozwojowa to „działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz jej wykorzystania do tworzenia nowych zastosowań”²³. W zakresie badań naukowych oraz prac rozwojowych ustawa o CIT odwołuje się do definicji wskazanych w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym.

Definicja badań naukowych w brzmieniu od 1 października 2018 r. zawarta została w art. 4 ust. 2 pkt 1-2 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i oznacza:

1) „badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy

²⁰ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

²¹ Ustawa o CIT.

²² P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

²³ Ustawa o CIT.

o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;

2) badania aplikacyjne rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów, usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń”.

Analogicznie od 1 października 2018 r. obowiązuje definicja prac rozwojowych. Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym „Prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń”.

Biorąc pod uwagę definicję działalności badawczo-rozwojowej określonej w ustawie o CIT oraz ustawie o szkolnictwie wyższym, zarówno badania naukowe, jak i prace rozwojowe muszą spełniać kryteria „twórczości”, „systematyczności” i „zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów do tworzenia nowych zastosowań”. Powyższe kryteria znalazły również odzwierciedlenie w Objasnieniach podatkowych Ministra Finansów z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej (dalej: Objasnienia MF).

Zgodnie z Objasnieniami MF „uznać należy, iż na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej, w stopniu minimalnym, wystarczające jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Zatem twórczość działalności badawczo-rozwojowej może przejawiać się opracowywaniem nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce

gospodarczej podatnika lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika”²⁴.

Spełnienie kryterium „systematyczności” danej działalności nie jest uzależnione od ciągłości tej działalności, natomiast wystarczające jest, aby podatnik przeprowadził chociażby jeden projekt w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby. Systematyczność powinna zostać potwierdzona poprzez odpowiednią dokumentację projektów, która wskazuje m.in. cele projektu oraz zaangażowane osoby²⁵.

Zgodnie z pkt 43 Objaśnień MF trzecie kryterium uznania działalności podatnika za działalność badawczo-rozwojową, mianowicie „zwiększenie zasobów wiedzy” odnosi się przede wszystkim do prowadzenia badań naukowych, natomiast „wykorzystanie już istniejącej lub zwiększonej wiedzy do tworzenia nowych zastosowań” dotyczy przede wszystkim prac rozwojowych. Innymi słowy, działalność badawczo-rozwojowa to zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia, w tym badań naukowych (nakierowanych na nową wiedzę i umiejętności) oraz prac rozwojowych (nakierowanych na wykorzystanie dostępnej wiedzy i umiejętności) w celu zwiększenia zasobów wiedzy do tworzenia nowych, zmienionych lub usprawnionych produktów, procesów lub usług (również w formie nowych technologii)²⁶.

4. Zasady odliczeń kosztów kwalifikowanych

Katalog kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania w ramach ulgi B+R zawarty został w art. 18d ust. 2 ustawy o CIT i obejmuje m.in. wynagrodzenia pracowników wykonujących prace badawczo-rozwojowe, środki na nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową,

²⁴ *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/> [dostęp: 10.08.2022].

²⁵ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

²⁶ *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r...*

ekspertyzy, opinie, usługi doradcze. Zgodnie z art. 18d ust. 7 ustawy o CIT kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku gdy podatnik funkcjonuje jako CBR i posiada status mikroprzedsiębiorcy, małego lub średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców²⁷ – 200% kosztów kwalifikowanych;

2) w przypadku pozostałych podatników funkcjonujących jako CBR – 200% kosztów kwalifikowanych oraz 100% kosztów kwalifikowanych obejmujących koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego;

3) w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów kwalifikowanych oraz 200% kosztów kwalifikowanych poniesionych na wynagrodzenia pracowników oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu oraz wynagrodzenia z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu.

Zgodnie z powyższym ulga B+R polega na dwukrotnym rozpoznanii określonych wydatków jako kosztu uzyskania przychodu, mianowicie po uprzednim zakwalifikowaniu wydatku jako koszt uzyskania przychodu podatnik ma możliwość odliczyć odpowiedni procent kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania.

W świetle art. 18d ust. 8 „odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane”²⁸. „W przypadku, gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno

²⁷ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221).

²⁸ Art. 18d ustawy o CIT.

następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia”.

Ustawa nie wskazuje jednoznacznie, czy podatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych wynagrodzenia za okres choroby lub urlopu pracownika. W świetle wątpliwości temat ten jest przedmiotem wielu interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Warto wskazać, że stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jest z reguły negatywne dla podatników i odmawia możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego oraz urlopowego do kosztów kwalifikowanych, wskazując, że „[...] art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT powinien być rozumiany jako przepis uprawniający Spółkę do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych i na tej podstawie odliczenia w uldze B+R tej części należności na rzecz pracowników która dotyczy realizacji działalności B+R w tym miesiącu w czasie w jakim pozostawał do dyspozycji pracodawcy, tj. w części proporcjonalnie odpowiadającej stosunkowi czasu poświęconego realizacji Działalności B+R do pozostawania do dyspozycji pracodawcy (tj. Spółki), czyli czasu nieobejmującego czasu choroby lub urlopu”²⁹. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³⁰.

Odmienne stanowisko w zakresie możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego lub urlopowego do kosztów kwalifikowanych przy uldze B+R przyjmują sądy administracyjne. W wyroku z dnia 4 listopada 2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny (II FSK 998/21) wskazał, że „[...] zarówno okres urlopu, jak i okres zwolnienia chorobowego nie są bezpośrednim czasem wykonywania pracy, ale są związane ze stosunkiem pracy i pracownikowi przysługują z tego tytułu od pracodawcy określone w ustawie świadczenia Tym samym w ramach należności, które proporcjonalnie należy uwzględnić przy obliczaniu kosztów kwalifikowanych uwzględnić

²⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 21 grudnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.469.2021.1.PC.

³⁰ - Interpretacja indywidualna z dnia 25 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.235.2021.2.AN;
- interpretacja indywidualna z dnia 26 maja 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.167.2021.1.JKU;
- interpretacja indywidualna z dnia 19 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.185.2020.4.APO;
- interpretacja indywidualna z dnia 19 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.157.2019.2.JS;
- interpretacja indywidualna z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.189.2018.3.MBD.

należy każdą należność pieniężną, wypłaconą pracownikowi, niezależnie od tego, czy dotyczy ona zapłaty za czas faktycznie przepracowany, czy też za czas usprawiedliwionej nieobecności w pracy (urlopu, choroby)³¹. Tożsame stanowisko przedstawione zostało w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych³².

5. Zasady odliczenia ulgi B+R oraz obowiązki sprawozdawcze

Dla skorzystania z Ulgi B+R podatnik musi spełnić określone warunki, przede wszystkim wydatki stanowiące koszty kwalifikowane muszą być związane z działalnością B+R. Zgodnie z brzmieniem art. 18d punkt 1 ustawy o CIT koszty kwalifikowane, które podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania, powinny być poniesione na działalność badawczo-rozwojową prowadzoną przez podatnika. Dodatkowo koszty powinny spełniać ogólne warunki dotyczące kwalifikowalności wydatków przedsiębiorcy do kosztów uzyskania przychodu³³. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT wydatek musi zostać poniesiony w związku z działalnością gospodarczą, celem osiągnięcia przychodu lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów oraz musi być bezpośrednio lub pośrednio związany z przychodem przedsiębiorcy³⁴. Dodatkowo koszty powinny być właściwie udokumentowane przez podatnika poprzez ewidencję księgową. Po dokonaniu analizy działalności przedsiębiorcy oraz związanych z nią kosztów kwalifikowanych podatnik powinien dopełnić obowiązków o charakterze formalnym, mianowicie prowadzenia odpowiedniej ewidencji oraz wykazania ulgi w formularzach podatkowych³⁵.

³¹ Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II FSK 998/21, LEX nr 3287081.

³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 czerwca 2021 r., I SA/GI 307/21, LEX nr 3214258; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2021 r., I SA/GI 364/21, LEX nr 3184825; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/GI 1323/19, LEX nr 2829995; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2019 r., I SA/Rz 609/19, LEX nr 2744045; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Ol 441/19, **LEX nr 2719214**; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r., III SA/Wa 2665/18, LEX nr 2706119; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r., I SA/Sz 835/18, LEX nr 2622043.

³³ Art. 18d pkt 1 ustawy o CIT.

³⁴ Art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

³⁵ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

W świetle regulacji zawartych w art. 9 ust. 1b ustawy o CIT podatnicy, którzy prowadzą działalność B+R i zamierzają skorzystać ulgi B+R, są zobowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej³⁶. Warto zauważyć, że przepisy ustawy o PIT oraz ustawy o CIT nie wskazują, w jaki sposób powinna być prowadzona ewidencja, ani jak należy wykazywać koszty działalności B+R. Jedynym wymogiem jest zapewnienie możliwości wyodrębnienia i wiarygodnego określenia kosztów działalności B+R podatnika. Podatnicy korzystający z ulgi B+R są obowiązani na podstawie art. 18e ustawy o CIT wykazać w zeznaniu poniesione koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu lub stanowiące podstawę do wyliczenia przysługującej podatnikowi kwoty. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesione zostały dane koszty kwalifikowane³⁷. Dokonując odliczenia, o którym mowa powyżej, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. 1 ustawy o CIT, mianowicie ulgi na innowacyjnych pracowników.

W celu skorzystania z ulgi B+R dla przedsiębiorców nie jest przewidywany żaden kwestionariusz lub formalny wniosek do urzędu, w którym urząd potwierdziłby prawo podatnika do skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej. Oznacza to, że przedsiębiorca, który rozważa wprowadzenie ulgi B+R, powinien samodzielnie dokonać analizy działalności w celu określenia, czy spełnia ona formalne przesłanki działalności badawczo-rozwojowej zawarte w ustawie o CIT lub ustawie o PIT. Inną możliwością jest wystąpienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w celu potwierdzenia możliwości skorzystania z ulgi B+R. Warto jednak zauważyć, że w niektórych przypadkach podczas postępowania ze strony organu pojawiają się pytania, czy według podatnika działalność spełnia przesłanki działalności badawczo-rozwojowej. W świetle powyższego to podatnik jest jednostką, która powinna dokonać analizy działalności, aby sprawdzić możliwość wprowadzenia odliczeń z tytułu ulgi B+R. Zgodnie z art. 18e ustawy o CIT podatnik dokonuje rozliczenia za rok bieżący, najczęściej w formie formularza CIT-8, do którego

³⁶ Art. 9 ust. 1b ustawy o CIT.

³⁷ Art. 18d ust. 8 ustawy o CIT.

podatnicy powinni załączyć odpowiedni formularz CIT-BR (w przypadku podatników PIT – PIT-BR)³⁸. Możliwe jest także skorzystanie z ulgi B+R za lata ubiegłe poprzez korektę deklaracji na formularzu CIT-8. Podatnik powinien dokonać korekty deklaracji oraz przygotować załącznik CIT-BR wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i wnioskiem o zwrot nadpłaty lub wnioskiem o zaliczenie nadpłaty na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

6. Optymalizacja podatkowa a ulga B+R

W polskim systemie prawnym występują różne rodzaje ulg, m.in. ulgi o charakterze technicznym, np. zwrot nienależycie pobranych świadczeń, ulgi o charakterze rodzinnym, ulgi uwzględniające koszty związane z uzyskaniem przychodu, np. ulgi z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne³⁹. Warto wspomnieć o dodatkowych ulgach wprowadzonych przez ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, tzw. Polski Ład⁴⁰. Ulga na innowacyjnych pracowników zawarta została w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT i daje możliwość podatnikowi, który uzyskuje przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych oraz poniósł za rok podatkowy stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia B+R, pomniejszenia kwoty podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na PIT o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym⁴¹. W związku z powyższym jest to pewnego rodzaju dopełnienie ulgi B+R, ponieważ podatnik może

³⁸ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

³⁹ K. Spurgiasz, *Ulga podatkowa – co można odliczyć od podatku*, <https://www.totalmoney.pl/artykuly/ulga-podatkowa-co-mozna-odliczyc-od-podatku> [dostęp: 15.02.2020].

⁴⁰ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

⁴¹ R. Kowalski, *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/publication/151402659/kowalski-radoslaw-polski-lad-nowe-ulgi-podatkowe-dla-przedsiębiorców?keyword=kowalski%20rados%20aw%20polski%20ad%20nowe%20ulgi&cm=SFIRST> [dostęp: 12.08.2022].

wykorzystać koszty kwalifikowane, które nie zostały odliczone w zeznaniu CIT za poprzedni rok podatkowy ze względu na uzyskaną stratę podatkową lub względnie dochód niższy od kwoty kosztów kwalifikowanych działalności B+R podlegających odliczeniu na pomniejszenie zaliczek na PIT. Ulgę na innowacyjnych pracowników można zastosować po zakończeniu roku podatkowego, mianowicie po złożeniu zeznania podatkowego CIT, ponieważ uprawnienie do pomniejszenia przysługuje począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie CIT do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie. W świetle powyższego podatnik, którego koszty kwalifikowane przewyższają podstawę opodatkowania w danym roku podatkowym, może wykorzystać nadwyżkę kosztów kwalifikowanych w kolejnym roku podatkowym, pomniejszając zaliczki na PIT, co należy ocenić pozytywnie jako zachętę dla przedsiębiorców do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Kolejną pozytywną modyfikacją wprowadzoną przez Polski Ład jest możliwość jednoczesnego stosowania ulgi B+R oraz IP BOX, czyli preferencyjnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Powyższe oznacza, że podatnicy będą mogli stosować stawkę PIT/CIT 5% do dochodów wyznaczanych z uwzględnieniem ulgi B+R z wyjątkiem spółek opodatkowanych estońskim CIT. Odnosząc się do analizy optymalizacji podatkowej, nie jest ona zdefiniowana w przepisach prawa polskiego. Jest to działanie lub szereg działań polegających na wykorzystaniu legalnych instrumentów w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych lub uniknięcie płacenia podatków. Zgodnie z powyższym w polskim prawie nie ma normy, która zabraniałaby optymalizacji podatkowej, ponieważ przedsiębiorcy mają możliwość poszukiwania jak najbardziej korzystnych form opodatkowania oraz korzystania z przewidzianych w przepisach ulg i zwolnień podatkowych. W tym miejscu warto zauważyć, że konieczne jest odróżnienie optymalizacji podatkowej od nielegalnego działania polegającego na uchylaniu się od opodatkowania, które polega na podejmowaniu nielegalnych czynności w celu uniknięcia zapłaty podatku. Optymalizacja podatkowa może przybrać różne formy, m.in.:

- korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych;
- fuzja lub przejęcie;
- transgraniczne połączenia spółek;
- zmiana formy działalności gospodarczej;
- zmiana formy opodatkowania przykładowo zmianę opodatkowania z podatku liniowego na ryczałt podatkowy;
- przeniesienie działalności za granicę⁴².

Ze względu na większą popularność ulgi B+R w porównaniu do obowiązującej do 2016 r. ulgi na nowe technologie oraz rosnącą liczbę postępowań zwrotowych za lata poprzednie urzędy skarbowe sprawdzają, czy podatnicy prawidłowo rozliczają ulgę B+R oraz czy ich działalność spełnia warunki działalności badawczo-rozwojowej. Następnie podatnicy poddawani są ponownym kontrolom podatkowym po skorzystaniu z odliczeń w ramach ulgi badawczo-rozwojowej. Warto przy tym rozważyć, jak konstrukcyjnie ulga B+R połączona jest z optymalizacją podatkową. Ze względu na postępowania zwrotowe oraz kontrole podatkowe niektórzy wskazują, że spółki uchylają się od opodatkowania poprzez nieprawidłowe zaliczanie działalności pod ulgę B+R. Jednakże ta teza nie może być uznana za słuszną, ponieważ, jak zostało to wskazane powyżej, korzystanie z ulg podatkowych, które stanowią element konstrukcyjny podatku, jest formą legalnej optymalizacji podatkowej. Przedsiębiorcy są uprawnieni do korzystania z ulgi B+R po zidentyfikowaniu, że ich działalność spełnia warunki wskazane w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT. Podatnicy są zobowiązani także prowadzić odpowiednią ewidencję kosztów kwalifikowanych oraz prac, które powstały w wyniku działalności B+R, natomiast obowiązkiem urzędów jest sprawdzenie czy odliczenie B+R dokonywane jest w sposób prawidłowy. W świetle powyższego ulga B+R jest narzędziem umożliwiającym legalną optymalizację podatkową i w przypadku, gdy przedsiębiorca prawidłowo stosuje ulgę badawczo-rozwojową, nie można uznać tego za uchylanie się od opodatkowania, czyli oszustwo podatkowe.

⁴² *Optymalizacja podatkowa – czyli sposób na niższe podatki*, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/optymalizacja-podatkowa-czyli-sposob-na-nizsze-podatki/glfk5x3> [dostęp: 30.03.2021].

7. Ulga B+R a inflacja

Wskazuje się, że obecnie występuje najszybszy przyrost długu publicznego w Unii Europejskiej w ostatnich latach. To samo dotyczy inflacji, która jest najwyższa od 20 lat, dodatkowo odnotowujemy najniższy od 25 lat poziom inwestycji⁴³. Inflację powoduje wzrost popytu konsumentów przy jednoczesnej niewystarczającej dostępności towarów, a więc powodowana jest zwiększoną podażą pieniądza wprowadzanego do obiegu. Rosnący poziom inflacji wywołuje znacznie większą zachowawczość inwestycyjną przedsiębiorców. Zjawisko to spowodowane jest wysoce utrudnioną możliwością oszacowania kosztów oraz przyszłych przychodów, a co za tym idzie - i wyniku finansowego danej inwestycji. Dotyczy to szczególnie nakładów na innowacyjność, które mają dość długi horyzont inwestycyjny, oraz złożoność etapów badawczych i wdrożeniowych. Inflacja zmniejsza poziom wzrostu gospodarczego

Inflacja wpływa negatywnie nie tylko na bieżącą konsumpcję, ale również na inwestycje. Wzrost inflacji powoduje, że przedsiębiorcy są znacznie bardziej zachowawczy w stosunku do inwestycji. Zjawisko inflacji znacznie utrudnia oszacowanie zachowania się cen dóbr i usług, zarówno tych wykorzystywanych w produkcji, jak i sprzedawanych. Inflacja powoduje również niepewność w zakresie stóp procentowych. Ich wzrost następuje, gdy inflacja znacząco wzrasta. Efektem tego jest wzrost rat kredytów, nie tylko konsumpcyjnych, ale także inwestycyjnych. Tym samym wzrasta koszt inwestycji, a niektóre sposoby lokowania kapitału mogą okazać się nieopłacalne. Jest to również czas, w którym niechętnie zaciągamy nowe zobowiązania kredytowe, które często są podstawą finansowania dużych inwestycji. Co więcej, w okresie postępującej inflacji takie finansowanie jest również trudniejsze do uzyskania. Dodatkowo przedsiębiorcom trudniej

⁴³ *Inflacja i dług publiczny rosną, brakuje inwestycji*, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-i-dlug-publiczny-rosna-brakuje-inwestycji-wszyscy-odczujemy-to-na-wlasnej-skorze-6811557472372353v.html> [dostęp: 13.12.2022].

jest też samodzielnie pozyskać kapitał na inwestycje, gdyż inflacja powoduje także spadek marż, a tym samym zysków firm⁴⁴.

Wskazuje się, że inflację hamują podwyżki stóp, zmniejszenie wydatków na konsumpcję, ale także wspieranie inwestycji. Wzrost popytu globalnego spowodowany jest wzrostem zapotrzebowania (wzrostem wydatków) ze strony różnych podmiotów gospodarczych, np. państwa, przedsiębiorstw, gospodarstw domowych, podmiotów zagranicznych (wpływ na to może mieć np. wzrost zatrudnienia w gospodarce przy znacznym wykorzystaniu mocy produkcyjnych). Nadwyżka popytu nad podażą przy danych cenach tworzy lukę inflacyjną, a ponieważ w krótkim okresie nie ma z reguły możliwości odpowiedniego zwiększenia podaży, powstanie tej luki przyczynia się do wzrostu cen. Zrównanie popytu i podaży jest możliwe dopiero przy wyższych cenach⁴⁵. Innowacyjne projekty pozwalają jednak na zwiększenie ilości towaru (podaży) ze względu na wykorzystanie nowych technologii, co ma pozytywne, antyinflacyjne konsekwencje.

W związku z powyższym jednym z antyinflacyjnych rozwiązań jest zachęcanie przedsiębiorców do decydowania się na zwiększenie wydatków inwestycyjnych pozwalających na polepszenie procesu produkcji i zwiększenie dostępności towarów zamiast konsumpcji. Ze względu na możliwość odliczenia odpowiedniego procentu kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania po uprzednim zakwalifikowaniu wydatku jako koszt uzyskania przychodu ulga B+R to realna korzyść dla przedsiębiorców, którzy inwestują w badania badawczo-rozwojowe. Koncepcja ulgi B+R polega na wprowadzeniu bodźca, który zachęci przedsiębiorcę do rozpoczęcia prac badawczych i rozwojowych, a także do rozwijania oraz intensyfikacji obecnych innowacyjnych projektów. Oznacza to, że ulga B+R może hamować niepewność oraz zachowawczość przedsiębiorców, zachęcając ich do inwestycji, które są bardzo korzystne w okresie występowania wysokiej inflacji.

⁴⁴ *Jak duży wpływ na inwestycje ma inflacja?*, <https://staragotowka.pl/jak-duzy-wplyw-na-inwestycje-ma-inflacja/> [dostęp 14.12.2022].

⁴⁵ *Inflacja popytowa (pieniężna) definicja i przykłady*, https://www.naukowiec.org/wiedza/ekonomia/inflacja-popytowa-pieniezna-_2407.html [dostęp 13.12.2022].

Podsumowanie

Wprowadzeniu do obiegu prawnego ulgi B+R przyświecał cel osiągnięcia wzrostu innowacyjności polskiej gospodarki w celu poprawy jej konkurencyjności. Ulga B+R to bardzo przydatne narzędzie podatkowe, które może wspierać innowacyjną działalność gospodarczą podatników, zachęcając do zwiększenia skali inwestycji przedsiębiorstw w badania i rozwój. Najskuteczniejszym rozwiązaniem problemu rosnącej inflacji jest spowodowanie, aby wydajność pracy wyprzedziła przyrost wynagrodzeń, a pomaga w tym wprowadzenie nowych technologii, czyli innowacyjność procesów produkcji. W wyniku niepewności przedsiębiorcy pomimo posiadania odpowiednich zasobów obawiają się dokonywania różnego rodzaju inwestycji, przede wszystkim długoterminowych. Podsumowując, wszystkim, a szczególnie państwu powinno zależeć na zwiększeniu poziomu inwestycji, zwłaszcza w tym trudnym okresie. Inwestycja w innowację pozwala przenieść gospodarkę kraju na zupełnie inny poziom konkurencyjności, dlatego tak ważna jest zachęta stworzona przez dobrze dostosowaną i dopracowaną, a przez to szeroko stosowaną i efektywną ulgę B+R.

W świetle powyższego analiza konstrukcji ulgi B+R wskazuje, że celem ustawodawcy było stworzenie zachęty podatkowej dla przedsiębiorstw do rozpoczęcia lub kontynuacji prac badawczo-rozwojowych, co może mieć obecnie pozytywny antyinflacyjny skutek poprzez zwiększenie innowacyjności produkcji i dostępności towarów. Z ulgi badawczo-rozwojowej korzystać mogą różne podmioty gospodarcze, od mikroprzedsiębiorców do dużych korporacji, jednakże warto sprawdzić, czy ulga B+R przystosowana jest do jej prawidłowego wprowadzenia przez wszystkie podmioty. Pomimo rosnącej powszechności ulga B+R jest w dalszym ciągu niedocenianym narzędziem rozwoju konkurencyjności przedsiębiorstw i zarazem niewykorzystywanym sposobem na płacenie niższych podatków – optymalizacją podatkową. Głównym powodem wydaje się tu panujący stereotyp, że jest ona dedykowana dla branży nowych technologii i akademickich ośrodków badawczych. Inną, nie mniej ważną przyczyną może być opór działów księgowych odpowiedzialnych za rozliczanie i podział kosztów

spowodowany nadmiarem prac związanych z licznymi ostatnio zmianami w prawie podatkowym. Zwiększeniu skali wykorzystania ulgi B+R nie sprzyja również brak pogłębionej informacji o uldze ze strony państwa, brak jasnych formularzy oraz częste kontrole podatkowe po skorzystaniu z ulgi.

Dodatkowo w procesie stosowania ulgi B+R pojawiają się spory pomiędzy Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej oraz sądami administracyjnymi, przykładowo w zakresie możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego oraz urlopowego do kosztów kwalifikowanych. Prowadzi to do wielu wątpliwości ze strony podatników, przede wszystkim mniejszych przedsiębiorców, w zakresie prawidłowego wprowadzenia ulgi B+R w ich firmie. W związku z tym brak sprecyzowanych procedur w zakresie skorzystania z ulgi B+R blokuje niektórych przedsiębiorców przed wprowadzeniem odliczeń pomimo jej atrakcyjności i potencjalnych korzyści dla podatników oraz rozwoju prac badawczo-rozwojowych. W przypadku większych przedsiębiorstw wiąże się to natomiast z koniecznością wyznaczenia odpowiednich osób do przeprowadzenia czasochłonnego procesu identyfikacji prac badawczo-rozwojowych oraz odpowiednich kalkulacji kosztów kwalifikowanych, a także ewidencji czasu pracy.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że ulga B+R jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej, a przede wszystkim może być wykorzystywana jako narzędzie przeciwdziałające inflacji, ponieważ niesie ze sobą konkretne korzyści podatkowe dla przedsiębiorców, zachęca do inwestycji w rozwój oraz badania badawczo-rozwojowe. Projekty innowacyjne pozwalają na polepszenie procesu produkcji i zwiększenie podaży, co pozwoliłoby na zrównanie popytu i podaży bez znaczących podwyżek cenowych. Jednakże warto wskazać, że brakuje odpowiednich narzędzi, które umożliwiłyby swobodne skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej przez szerokie grono przedsiębiorców. Bardzo istotna z punktu widzenia przedsiębiorcy jest przede wszystkim przejrzystość przepisów prawnych, ale także jednolita praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych. W celu

uniknięcia sporów przedsiębiorców z organami podatkowymi na poziomie kontroli stosowania ulgi B+R różnice w stanowiskach w zakresie możliwości zaliczenia poszczególnych składników wynagrodzenia do kosztów kwalifikowanych pomiędzy Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej oraz sądami administracyjnymi powinny zostać wyjaśnione. Dodatkowo, w celu rozpowszechnienia ulgi B+R oraz ulgi na innowacyjnych pracowników, ustawodawca oraz organy podatkowe powinni zadbać o odpowiednio przygotowane wzory/formularze, z których podatnik ma możliwość skorzystać. Oznacza to, że oprócz formularza CIT-BR pomocne byłoby wprowadzenie wzorów ewidencji czasu pracy pracowników/wyników prac, a także w zakresie pozostałych elementów weryfikacji formalnej ze strony urzędu. Zapewne przyczyniłoby się to do znacznego wzrostu popularności ulgi B+R, co byłoby bardzo korzystne z punktu widzenia przeciwdziałania inflacji oraz zniwelowałyby wątpliwości przedsiębiorców w zakresie stosowania ulgi B+R, a także niepewności związanej z częstymi kontrolami urzędów skarbowych. Miałoby to również niebanalny wpływ na wzrost zaufania do państwa oraz organów państwowych.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Budka M, Inflacja – co to jest i jak wpływa na ceny?, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-co-to-jest-i-jak-wplywa-na-ceny-6774412207499872a.html>

Estoński CIT nie dla kreatywnych, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wyदानie/58558,18-sierpnia-2022/74880,Gazeta-Prawna/787201,Estonski-CIT-nie-dla-kreatywnych.html>

Europejski Bank Centralny, *Co to jest inflacja*, https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-memore/html/what_is_inflation.pl.html

Goyke K., Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R, „Europa Regionum” 2018, t. 26, nr 3.

Inflacja i dług publiczny rosną, brakuje inwestycji, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-i-dlug-publiczny-rosna-brakuje-inwestycji-wszyscy-odczujemy-to-na-wlasnej-skorze-6811557472372353v.html>

Inflacja popytowa (pieniężna) definicja i przykłady, https://www.naukowiec.org/wiedza/ekonomia/inflacja-popytowa-pieniezna-_2407.html

Jak duży wpływ na inwestycje ma inflacja?, <https://staragotowka.pl/jak-duzy-wplyw-na-inwestycje-ma-inflacja/>

Kolany K., Rekordowy wzrost cen. Inflacja najwyższa od 24 lat, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Inflacja-w-Polsce-w-kwietniu-2022-finalne-dane-8336000.html>

Kowalski R., *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/publication/151402659/kowalski-radoslaw-polski-lad-nowe-ulgi-podatkowe-dla-przedsiębiorców?keyword=kowalski%20rados%C5%82aw%20polski%20%C5%82ad%20nowe%20ulgi&cm=SFIRST>

Łesak D., Ulga Badawczo-Rozwojowa 2022/2023, <https://www.pitax.pl/wiedza/mniejsze-podatki/ulga-badawczo-rozwojowa/>

Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Centra Badawczo-Rozwojowe*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/centra-badawczo-rozwojowe>

Optymalizacja podatkowa – czyli sposób na niższe podatki, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/optymalizacja-podatkowa-czyli-sposob-na-nizsze-podatki/glfk5x3>

Pogoński M., Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r., <https://sip.lex.pl/#/publication/151311143/pogonski-mariusz-ulga-na-badania-i-rozwoj-zmiany-od-1-01-2017-r?pit=2022-12-14&keyword=pogonski%20ulga&cm=SFIRST>

Ulga badawczo rozwojowa, <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/dzialalnosc-badawczo-rozwojowa/>

Ulga na badania i rozwój, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/ulga-na-badania-i-rozwoj>

Spurgiasz K., Ulga podatkowa – co można odliczyć od podatku, <https://www.totalmoney.pl/artykuly/ulga-podatkowa-co-mozna-odliczyc-od-podatku>

Szyborska-Sutton A., Dlaczego przedsiębiorcy unikają ulgi na nowe technologie?, <https://www.wirtualnemedi.pl/arttykul/dlaczego-przedsiębiorcy-unika-ja-ulgi-na-nowe-technologie>

Wyrwa P., Ulga na działalność badawczo-rozwojową w praktyce, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/470079506/wyrwa-piotr-ulga-na-dzialalno-sc-badawczo-rozwojowa-w-praktyce?keyword=wyrwa%20ulga%20badawczo-rozwojowa&cm=SFIRST>

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 poz. 2587).

Ustawa z dnia 26 stycznia 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 poz. 2647).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221).

Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474).

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

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II FSK 998/21, LEX nr 3287081.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 czerwca 2021 r., I SA/Gl 307/21, LEX nr 3214258.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2021 r., I SA/Gl 364/21, LEX nr 3184825.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Gl 1323/19, LEX nr 2829995.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2019 r., I SA/Rz 609/19, LEX nr 2744045.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Ol 441/19, LEX nr 2719214.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r., III SA/Wa 2665/18, LEX nr 2706119.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r., I SA/Sz 835/18, LEX nr 2622043.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.151.2020.2.MMU.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.230.2020.1.BM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.222.2020.2.AK.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 września 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.328.2020.1.IM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 października 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2020.2.I.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 stycznia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2020.1.PC.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 marca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.11.2021.2.AN.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 lipca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.142.2021.2.JS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.255.2021.2.BM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.677.2021.3.IM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 grudnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.469.2021.1.PC.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.235.2021.2.AN.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 maja 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.167.2021.1.JKU.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.185.2020.4.APO.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.157.2019.2.JS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.189.2018.3.MBD.

Inne

Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/>

Sprawozdanie z Podatkowej Konferencji Naukowej Wrocław, 26 maja 2022 r.

26 maja 2022 r. na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego odbyła się Podatkowa Konferencja Naukowa organizowana przez Katedrę Prawa Finansowego WPAiE UW r wraz z pozostałymi Członkami Komitetu Organizacyjnego.

Konferencja została poświęcona wybranym zagadnieniom z zakresu podatków samorządowych, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Jej celem było przede wszystkim podjęcie debaty w przedmiocie podatków i pozapodatkowych należności budżetowych oraz przedstawienie wniosków de lege lata i de lege ferenda. W ramach konferencji uczestnicy mieli okazję wysłuchać wykładu inauguracyjnego sędziego NSA, dr. Stanisława Boguckiego, który wygłosił referat pt. *Opodatkowanie goodwill PCC – omówienie uchwały NSA z 21 lutego 2022 r.*

Wśród prelegentów znaleźli się przedstawiciele nauki, biznesu, sędziowie i pracownicy samorządów. Uczestnicy mieli okazję wysłuchać wystąpień m.in. dr. Waldemara Szewca, dr. Arkadiusza Babczuka, dr. Krzysztofa Winiarskiego, dr. Anny Miernik, Cypriana Goldy, Grzegorza Czarnockiego, Krzysztofa Okonia, Arkadiusza Talika, Ewy Piechoty-Ołoś oraz Renaty Zyskowskiej.

Sponsorami konferencji zostali Gmina Wrocław, KGHM Polska Miedź S.A., OIRP we Wrocławiu, OIRP w Wałbrzychu. Patronat nad konferencją objęła natomiast Krajowa Izba Radców Prawnych, Przegląd Podatkowy oraz Wolters Kluwer Polska.

W programie konferencji przewidziano ponadto dwa panele – panel podatkowy oraz panel dotyczący opłat i niepodatkowych należności budżetowych.

Wśród tematów poruszanych w ramach przedmiotowych paneli uczestnicy mieli okazję wysłuchać wystąpień prelegentów, którzy zajęli się kwestiami:

- zmian w podatkach dochodowych i ich wpływu na dochody budżetów samorządowych;
- możliwych kierunków ewolucji podatku od nieruchomości;
- opodatkowania paczkomatów;
- głównych problemów dotyczących podatku od nieruchomości w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego;
- wybranych problemów regulacji prawnej niepodatkowych należności budżetowych;
- opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi: problem zbilansowania systemu;
- opłaty za zajęcie pasa drogowego;
- podstaw prawnych zwrotu dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
- opłaty za odprowadzanie wód opadowych i roztopowych;
- opłaty eksploatacyjnej;
- ustalenia wartości amortyzacyjnej budowli – wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Jak już wspomniano, konferencję swoim wystąpieniem uświetnił sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski, który wygłosił referat dotyczący głównych problemów podatku od nieruchomości w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sędzia Winiarski podczas swojego wystąpienia wskazywał przykładowe warianty możliwych rozwiązań ugruntowanego problemu rozróżniania na drodze prawnej „budowli” a „budyńku”, przedstawiając jednocześnie warte uwagi rozstrzygnięcia zapadłe w ramach prezentowanej problematyki przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, przywołując również przepisy prawne, które zasługują na uwzględnienie

i nad którymi należy się pochylić, podejmując próbę właściwej wykładni w ramach powstających wątpliwości interpretacyjnych.

Jak od dawna wiadomo, niejasna definicja „budowli utrudnia działalność przedsiębiorców z takich branż, jak górnicza, telekomunikacyjna czy energetyczna. Ich spory z organami podatkowymi na tym tle trafiają do sądów administracyjnych. Takich spraw jest coraz więcej. Sprawa dotyczy zwłaszcza gmin górniczych, które stanęły przed koniecznością zwrotu wielomilionowych kwot podatku od nieruchomości wraz z odsetkami. Stąd wykład p. sędziego dr. Krzysztofa Winiarskiego należy uznać za niezwykle istotny.

Kolejny prelegent, dr Arkadiusz Babczuk, reprezentujący Regionalną Izbę Obrachunkową we Wrocławiu, przybliżył uczestnikom konferencji kwestię możliwych kierunków ewolucji podatku od nieruchomości, wskazując podczas swojego wystąpienia na propozycje, które w jego ocenie są warte uwagi, biorąc pod uwagę dotychczasową konstrukcję podatku od nieruchomości, a mianowicie zróżnicowanie stawek maksymalnych w podatku od nieruchomości w zależności od charakteru i lokalizacji gmin, wprowadzenie nadzwyczajnych stawek maksymalnych w podatku od nieruchomości w przypadku gmin realizujących program naprawczy, wprowadzenie stawek minimalnych w zakresie opodatkowania posiadania więcej niż jednej nieruchomości mieszkaniowej, wprowadzenie stawek minimalnych w zakresie opodatkowania nieruchomości w gminach realizujących program naprawczy oraz zakaz stosowania ulg i zwolnień. Podsumowując swoje wystąpienie, dr Babczuk wskazał, że ryzyko implementacji proponowanych rozwiązań stanowi istotne podwyższenie obciążeń fiskalnych w dużych aglomeracjach miejskich. Czynnikiem mitygującym powyższe ryzyko jest natomiast pozostawienie ostatecznych decyzji o wysokości stawek opodatkowania organom stanowiącym gmin.

Ciekawym wystąpieniem podczas trwającej konferencji był również referat dotyczący opłaty za wody opadowe i roztopowe radcy prawnego Ewy Piechoty-Ołoś reprezentującej Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego oraz

Stowarzyszenie Prawa Finansowego „Aureus”. Prelegentka odniosła się w swoim wystąpieniu do kwestii opłaty za odprowadzanie wód opadowych i roztopowych, opłaty za zmniejszenie naturalnej retencji terenowej oraz przedmiotowej opłaty za odprowadzanie do kanalizacji deszczowej wód opadowych i roztopowych. Podczas referatu uczestnicy mogli zapoznać się z rozstrzygnięciami zapadłymi w ramach badanej problematyki przed sądami administracyjnymi oraz wysłuchać uwag prelegentki i jej wątpliwości w zakresie stosowania tejże opłaty w praktyce.

Podczas konferencji wystąpił także Cyprian Golda – radca prawny zrzeszony w ramach Okręgowej Izby Radców Prawnych we Wrocławiu, który podjął się problematyki opodatkowania paczkomatów. Prelegent przybliżył uczestnikom zarys pojęcia paczkomatu, aktualny stan prawny, ukazując dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie związanym z opodatkowaniem paczkomatów, a także przedstawiając argumenty podnoszone przez przeciwników opodatkowania paczkomatów.

Niewątpliwie dużym zainteresowaniem cieszyło się również wystąpienie dyrektora Wydziału Prawnego i Nadzoru Opolskiego Urzędu Wojewódzkiego – Eweliny Kurzydło oraz członka Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu, radcy prawnego Arkadiusza Talika, poświęcone podstawom prawnym zwrotu dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Prelegenci podjęli się przybliżenia uczestnikom m.in. takich kwestii, jak typowe obszary nieprawidłowości w ujmowaniu dotacji w strukturze uchwały budżetowej, dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, zwrotu dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem oraz pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, a także przedstawienie sankcji przewidzianych w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Referat poświęcony problematyce opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i wynikającemu z tego problemu zbilansowania systemu wygłosił Grzegorz Czarnocki – prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu. Prelegent odniósł się w swoim wystąpieniu przede wszystkim do nowego systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, przybliżył

istotne regulacje zawarte w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, a także zaprezentował analizę systemu gospodarki odpadami komunalnymi w latach 2017-2020 na przykładzie wybranych gmin w Polsce. Na koniec swojego wystąpienia sformułował wnioski, wskazując, że w jego ocenie konieczne jest prowadzenie dalszych badań, które dają podstawy do formułowania wniosków *de lege ferenda* opartych na danych (*Evidence Based Policy*). Kluczowym mechanizmem do poprawy poboru tej daniny jest mechanizm deklaracji osób zamieszkujących nieruchomości – ze względu na powszechność jego stosowania (weryfikacja rzetelności, powszechny obowiązek składania, sankcje w przypadku nierzetelnego wypełniania) Prelegent podkreślił ponadto, że dyskusyjna jest również skuteczność mechanizmu stosowania „sankcji” w sytuacji niesortowania bądź niewłaściwego sortowania odpadów, a zatem pożądane są niewątpliwie zmiany idące w kierunku np. indywidualizacji rozliczeń w budynkach wielolokalowych.

Na zakończenie konferencji wykład dotyczący zagadnienia ustalenia „wartości amortyzacyjnej” wygłosiła prof. UWr Katarzyna Kopyściańska, konstatując, że „wartość amortyzacyjna” (art. 4 ust. pkt 3 u.p.o.l.) stanowi podstawę opodatkowania dla budowli złożonych z różnych elementów, nie tylko dla budowli odpowiadających idealnie jednemu środkowi trwałości. Przepis znajduje, w ocenie prof. Kopyściańskiej, zastosowanie do wszystkich budowli, nie tylko budowli jednoelementowych. Kluczowe stało się więc pytanie, czy elementy składowe budowli na gruncie podatków dochodowych stanowią środki trwałe, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Zostały przywołane dwie linie orzecznicze NSA oraz argumenty przemawiające za brakiem przychylenia się do jakiegokolwiek z nich wraz z przedstawieniem wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Konferencję podsumował prof. dr hab. Paweł Borszowski, sędzia NSA, kierownik Katedry Prawa Finansowego WPAiE UWr.

