

*dr Maria Supera-Markowska*¹ 

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych

WPROWADZENIE

Jedną z fundamentalnych koncepcji w nauce prawa podatkowego, jak i w praktycznym wymiarze konstruowania systemu podatkowego, jest zdolność podatkowa. W jej ramach konieczne jest znalezienie właściwych wskaźników odzwierciedlających możliwość poniesienia ciężaru podatkowego, ustalenie zasad ich pomiaru oraz innych zasad związanych z realizacją tej koncepcji.

Celem artykułu jest wieloaspektowa analiza teoretycznoprawna problematyki określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych tak, aby móc ocenić adekwatność obecnych zasad w tym zakresie do prawidłowej realizacji tej koncepcji, ustalić główne problemy i określić możliwe kierunki poszukiwania ich rozwiązań.

Hipoteza badawcza zakłada bowiem, że w dużej mierze obecne zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych w wielu aspektach są nieadekwatne do prawidłowej realizacji koncepcji zdolności podatkowej i powinny ulec stosownej modyfikacji.

Analiza została przeprowadzona z użyciem metody dogmatycznej i prawnoporównawczej, w szczególności z uwzględnieniem przepisów prawa krajowego, zagranicznego oraz unijnego, dorobku krajowej i zagranicznej literatury prawa podatkowego, orzecznictwa sądowego oraz propozycji nowych rozwiązań prawnopodatkowych zgłaszanych na forach międzynarodowym.

¹ Adres korespondencyjny: e-mail: m.supera@wpia.uw.edu.pl. ORCID: 0000-0003-1599-0740.

ZDOLNOŚĆ PODATKOWA – ISTOTA ORAZ GŁÓWNE OBSZARY PROBLEMOWE W PRZYPADKU PRZEDSIĘBIORCÓW I PODATKÓW DOCHODOWYCH

Zdolność podatkowa określana jest też w literaturze jako „zdolność płatnicza”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku”, „zdolność ekonomiczna podatnika” czy też „zdolność świadczenia” (Gomułowicz, 2001, s. 36). Dyskusja co do sensu i istoty tej koncepcji trwa już od co najmniej kilku stuleci, była ona przedmiotem rozważań prowadzonych m.in. przez: A. Wagnera, F.J. Neumanna, J.S. Milla, A.E.F. Schäffle’a, F. Lassalle’a czy E. Seligmanna (Gomułowicz, 2001, s. 26; Drozdowski, 2018, s. 25–42). Koncepcja zdolności podatkowej zaczęła zastępować teorię ekwiwalencji, w myśl której podatek miał być ceną lub składką ubezpieczeniową na rzecz państwa (Drozdowski, 2018, s. 21–25, 41, 180). Natomiast koncepcja zdolności podatkowej nie uzależnia otrzymywania świadczeń ze strony państwa od zapłaty podatku, a sam podatek ma być odpowiedni do możliwości jego poniesienia. Zdolność podatkowa z teorii ekonomicznej ewoluowała w zasadę prawa (Drozdowski, 2018, s. 180), ściśle związaną między innymi z inną fundamentalną zasadą podatkową, jaką jest zasada sprawiedliwości (szerzej na temat tej zasady zob.: Gomułowicz, 1998; 2001; 2003), a w przypadku przedsiębiorców – także z zasadą neutralności, zgodnie z którą regulacje podatkowe nie powinny wpływać na decyzje przedsiębiorców – te bowiem mają być podejmowane w oparciu o przesłanki ekonomiczne (European Commission, 2004, s. 4; szerzej: Desai, Hines, 2003). Stąd też zasady te zostaną uwzględnione w prowadzonej analizie.

W ramach koncepcji zdolności podatkowej (szerzej o koncepcji zdolności podatkowej: Drozdowski, 2018; Gomułowicz, 1998, s. 85–91; Gomułowicz, Małęcki, 2013, s. 74–75, 245–246) konieczne jest znalezienie właściwych wskaźników odzwierciedlających możliwość poniesienia ciężaru podatkowego. Wskaźnikiem takim (ekonomicznym źródłem opodatkowania) może być przychód, dochód, majątek (jego stan lub przyrost) czy konsumpcja (zob. np. Drozdowski, 2018, s. 109, 121, 145) albo w nieco innym ujęciu: dochód, obrót i majątek, co stoi u podstaw jednego z podstawowych podziałów podatków na dochodowe, obrotowe i majątkowe (Modzelewski, Bielawny, 2005, s. 10). W przypadku podatków dochodowych wskaźnikiem tym ma być z założenia dochód, a dalsza realizacja koncepcji zdolności podatkowej wymaga określenia zasad jego pomiaru. Kwestia pomiaru dochodu stanowi pierwsze z poddanych w artykule analizie zagadnień problemowych.

Jednocześnie można współcześnie zaobserwować, iż w ramach podatków dochodowych odstępuje się coraz częściej od pomiaru zdolności podatkowej poprzez ustalanie dochodu na rzecz innych wskaźników, w tym w szczególności przychodu. Ponadto w systemach podatkowych – jako swoiste uzupełnienie opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi – wprowadzone są pewne podatki wprowadzone formalnie nie od dochodu, ale faktycznie – w pewnym

stopniu – zastępujące czy uzupełniające opodatkowanie dochodu. Przedstawiona kwestia odstępowania od opodatkowania dochodu na rzecz innych wskaźników stanowi drugi z obszarów problemowych poddanych analizie w artykule. Rozważania w tym zakresie skoncentrowane zostaną na zagadnieniach tzw. podatku cyfrowego oraz opodatkowania przedsiębiorców ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie podatkowym. Te dwa przejawy odejścia od określania dochodu na rzecz opodatkowania przychodu wybrano z uwagi na to, iż wyraźnie egzemplifikują zasadniczo odmienne przesłanki to motywujące, z czego z kolei wynika ich diametralnie różna ocena.

W końcu trzeci obszar problemowy poddany analizie w artykule stanowi kwestia dalszej (po ustaleniu samego wskaźnika i określenia sposobu jego pomiaru) realizacji zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych, w tym zwłaszcza przypisania prawa do opodatkowania poszczególnym krajom w sytuacjach transgranicznych, eliminowania podwójnego opodatkowania oraz przeciwdziałania zjawiskom unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej; kwestie związane z tymi zjawiskami są istotne także w kontekście krajowym.

POMIAR ZDOLNOŚCI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW W PODATKACH DOCHODOWYCH – WYNIK PODATKOWY A WYNIK FINANSOWY

W przypadku podatków dochodowych zdolność podatkowa ustalana jest co do zasady i, jak sama nazwa wskazuje, przez wskaźnik dochodu – wyniku podatkowego. Wynik ten nie zawsze pokrywa się z wynikiem finansowym przedsiębiorcy, dla którego – jako podmiotu z istoty swojej działalności nastawionego na zysk – kategoria wyniku finansowego jest kategorią najistotniejszą.

Kwestia możliwości zbliżenia tych dwu kategorii, tj. wyniku podatkowego i finansowego, lub wykorzystania wyniku finansowego na potrzeby podatków dochodowych, stanowi przedmiot rozważań, dyskusji i pewnych propozycji już od ubiegłego wieku. W Raporcie Komitetu Rudinga z 1992 r. (Commission of the European Communities..., 1992) proponowano wykorzystanie rachunkowości jako punktu wyjścia dla ustalania podstaw opodatkowania korporacyjnego oraz zalecono podjęcie działań mających doprowadzić do zbliżenia zasad ustalania dochodu podatkowego i zysku w rachunkowości finansowej. W późniejszym okresie w procesie publicznych konsultacji w 2003 r. (Summary Report on the results of the DG Taxation...) badano możliwości wykorzystania międzynarodowych standardów rachunkowości (sprawozdawczości finansowej): dalej: MSR/MSSF, dla ustalania podstawy opodatkowania; analizowano je także w literaturze i dyskutowano na międzynarodowych konferencjach (Bielen, 2006; Schön, 2004). Zagadnienie to nabrało szczególnego znaczenia w związku z przyjęciem rozporządzenia w spra-

wie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002) wprowadzającego obowiązek stosowania MSR/MSSF do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynkach regulowanych krajów członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Kwestia ta była następnie analizowana w związku z podjęciem na forum unijnym w 2004 r. prac nad projektem wspólnej skonsolidowanej (korporacyjnej) podstawy opodatkowania (ang. *Common Corporate Consolidated Tax Base – CCCTB*) (szerzej zob. Supera-Markowska, 2010). Rozważano wtedy możliwości wykorzystania na potrzeby ustalania wyniku podatkowego zasad określonych w MSR/MSSF, ustalając jednak ostatecznie, iż chociaż „prace dotyczące CCCTB mogłyby zostać ułatwione, gdyby wszystkie przedsiębiorstwa we wszystkich państwach członkowskich miały możliwość korzystania z MSR/MSSF” (Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego..., 2006, s. 7), to MSR/MSSF mogą stanowić co najwyżej punkt wyjściowy dla ustalania (wspólnej) podstawy opodatkowania, a nie samą podstawę (Communication from the Commission to the Council..., 2003, s. 17). Przyjęto, iż główna rola MSR/MSSF polegać ma na dostarczeniu wspólnego języka w pracach nad koncepcją CCCTB, a same standardy mogą stanowić punkt wyjścia dla określenia dochodu podatkowego na potrzeby CCCTB, ale jedynie jako narzędzie opracowywania tej koncepcji (European Commission..., 2005, s. 7). Wypracowana koncepcja została przedstawiona w projekcie dyrektywy o CCCTB z 2011 r. (Wniosek Dyrektywa Rady..., 2011)², który jednak nie został przyjęty. W 2016 r. opublikowano kolejny, zmieniony, projekt (Wniosek Dyrektywa Rady..., 2016), proponując następnie, aby podstawę opodatkowania ustalać jako skorygowany wynik finansowy (Art. 6 ust. 5 dyrektywy z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z 6 czerwca 2019 r....). Ostatnio, w komunikacie Komisji Europejskiej z 2021 r. w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej w XXI wieku (Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady..., 2021³) wskazano, iż propozycję CCCTB ma zastąpić projekt BEFIT (ang. *Business in Europe: Framework for Income Taxation*). Zakłada on m.in. ustalenie wspólnych we wszystkich państwach członkowskich zasad wyliczania podstawy opodatkowania korporacyjnego dla międzynarodowych przedsiębiorstw (COM (2021) 251 final, s. 15–17), co odpowiada podstawowym założeniom CCCTB. Możliwe więc, że przyjęte w tym zakresie rozwiązanie, co ma nastąpić w 2023 r. (COM (2021) 251 final, s. 16), będzie analogiczne do zaproponowanego na potrzeby CCTTB, czyli ustalanie podstawy opodatkowania miałyby następować jako skorygowanego wyniku finansowego.

² Szerzej o projekcie dyrektywy i jej znaczeniu dla polskiego podatnika zob. (Supera-Markowska (2011–2012), *Przegląd Podatkowy* 2011/9, s. 29–39; 2011/11, s. 12–22; 2012/2, s. 29–34; 2012/5, s. 22–35; 2012/10, s. 13–24).

³ Dalej jako: COM (2021) 251 final.

Rozwiązanie takie stosowane już jest obecnie w niektórych państwach, np. Hiszpanii (Supera-Markowska, 2019, s. 489–490 i przywołana tam literatura), a w Polsce pewnym jego przejawem jest tzw. estoński CIT (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) (zob. art. 28m ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych...⁴). Natomiast w pozostałych przypadkach i co do zasady, ustalanie wyniku podatkowego przedsiębiorców w podatkach dochodowych w Polsce jest formalnie niezależne od ustalania wyniku finansowego; zasady ustalania dochodu podatkowego określają przepisy prawa podatkowego i brak jest w tym zakresie odesłań do wyniku finansowego. Jednocześnie podatnicy prowadzący księgi rachunkowe są obowiązani do ich prowadzenia zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, ale w sposób zapewniający określenie wysokości wyniku podatkowego, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (zob. art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f.). Wynikający z przytoczonych przepisów związek ma jednak charakter formalny, co potwierdza obszerne orzecznictwo sądowe⁶ (szerzej: Supera-Markowska, 2022, s. 364–369). Podatnicy dla ustalenia swojego wyniku podatkowego i finansowego stosują bowiem odrębne akty prawne, a wyniki te często się różnią (szerzej na temat tych różnic zob. np. Wyrzykowski, 2003, s. 24–30, 31–170). Tymczasem w przypadku przedsiębiorców – z istoty swej nastawionych na zysk – naturalnym źródłem ekonomicznym podatku wydaje się być właśnie ich dodatni wynik finansowy z działalności, z tym że w przypadku przedsiębiorcy osoby fizycznej – dla prawidłowej realizacji zasady zdolności podatkowej – konieczne może być uwzględnienie jeszcze jej sytuacji osobistej (rodzinnej, zdrowotnej, itp.). Zdolność podatkowa ma bowiem dwa wymiary: *sensu largo* – podatek musi nawiązywać do ekonomicznych źródeł opodatkowania oraz *sensu stricto* – ponoszenie ciężarów podatkowych powinno być zindywidualizowane (Drozdowski, 2018, s. 109, 144, 182–183).

PODATKOWE ZASADY SPRAWIEDLIWOŚCI I NEUTRALNOŚCI A OPODATKOWANIE PRZEDSIĘBIORCÓW

Podatkowa zasada sprawiedliwości ujmowana jest w aspekcie wertykalnym i horyzontalnym. W aspekcie wertykalnym wymaga ona rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności podatkowej. Natomiast w ujęciu horyzontalnym oznacza, iż podmioty znajdujące się w takiej samej

⁴ Dalej jako: u.p.d.o.p.

⁵ Ponadto w literaturze (Litwińczuk, 1995, s. 167–168) zwraca się uwagę w tym kontekście na sformułowanie w art. 24 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.) (dalej jako: u.p.d.o.f.) (szerzej zob. tamże).

⁶ Między innymi orzeczenia o następujących sygnaturach: III SA 245/91, SA/Lu 666/94, SA/Po 3730/94, SA/Lu 1456/94, SA/Ka 1405/95, III SA 11/03, III SA/Wa 2431/06, I SA/Bd 625/10, I SA/Ld 915/10, I SA/GI 1137/10.

sytuacji powinny być tak samo traktowane (European Commission, 2004, s. 3–4), a jej naruszenie następuje poprzez dyskryminacyjne uregulowania (Bielen, 2006, s. 16). Sprawiedliwość pozioma jest konkretyzowana przez zasadę powszechności i zasadę równości (Gomułowicz, 2001, s. 27); w międzynarodowym prawie podatkowym łączy się z zagadnieniem przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu (eliminowaniem podwójnego opodatkowania) z jednej strony, a z drugiej – unikaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania.

Powiązanie zasady rezydencji oraz zasady źródła odpowiednio z nieograniczonym i ograniczonym obowiązkiem podatkowym, a także właściwe metody eliminacji podwójnego opodatkowania mają zapewnić, że podatek zostanie zapłacony w stosownej wysokości jednokrotnie. Z kolei regulacje nastawione na przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania mają nie dopuścić do sytuacji braku opodatkowania lub opodatkowania zbyt niskiego w stosunku do zdolności podatkowej podatnika. W przypadku przedsiębiorców zarówno podwójne opodatkowanie, jak i brak opodatkowania, uprzywilejowując jednych podatników względem innych, nie tylko narusza zasadę sprawiedliwości, ale też zaburza równą konkurencję.

Kwestia wyeliminowania, a przynajmniej ograniczenia, takiego uprzywilejowania niektórych przedsiębiorców stała się przyczynkiem do prac na forach międzynarodowych nad rozwiązaniami prawnymi ukierunkowanymi na przeciwdziałanie pewnym działaniom przedsiębiorców, określanym jako „optymalizacja podatkowa”, dzięki której nieuzasadnienie zmniejszają oni swój ciężar podatkowy i uzyskują przez to uprzywilejowaną pozycję względem przedsiębiorców takich działań niestosujących, a wynikające z tego nierówności podważają zasadę sprawiedliwości podatkowej. Termin „optymalizacja podatkowa”, często stosowany z dodaniem „agresywna”, należy odróżnić od pojęcia „uchylanie się od opodatkowania”. O ile uchylanie się od opodatkowania polega na podejmowaniu działań niezgodnych z prawem (por. Bitner et al., 2017, s. 299), to pojęcie „optymalizacja podatkowa” może być definiowane jako wybór takiej formy opodatkowania oraz planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby legalnie zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych (Kudert, Jamroży, 2007, s. 22). Dyskusji odnośnie do związanych z tym kwestii poświęcona jest obszerna literatura, w której proponuje się m.in. przyjęcie, iż optymalizacja podatkowa obejmuje działania podejmowane w ramach planowania podatkowego (rozumianego jako wykorzystywanie dozwolonych i przewidzianych prawem możliwości obniżenia podatku, bez istotnych zmian m.in. w prowadzonej działalności gospodarczej) oraz unikania opodatkowania (rozumianego jako ogół działań podejmowanych przez dany podmiot, które pozostają zgodne z treścią przepisów, na które się ten podmiot powołuje, podejmowanych przy tym wyłącznie lub głównie w celu uzyskania szeroko rozumianej korzyści podatkowej) (zob. Supera-Markowska, 2020, s. 544–545 i przywołana tam literatura). Tak rozumiana optymalizacja podatkowa pozwala uzyskać uprzywilejowaną pozycję ekonomiczną niektórym podmiotom

dzięki zmniejszeniu ich obciążeń podatkowych i uzyskaniu przez to przewagi konkurencyjnej nad podmiotami niemogącymi lub niechęcącymi z optymalizacji korzystać. Zjawisko to podważa zasadę sprawiedliwości podatkowej, gdy rzeczywisty dochód z takiego samego źródła (działalność gospodarcza) i u takiego samego podatnika (przedsiębiorca) zostaje opodatkowany na różnych zasadach lub na różnym poziomie bez uzasadnienia w obiektywnych czynnikach. W tym kontekście na forum OECD została podjęta inicjatywa dotycząca przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (ang. *base erosion and profit shifting* – BEPS). Jej założenia sformułowano w 2013 r. (OECD, 2013), a wstępne wnioski przedstawiono w raportach z 2015 r. (BEPS 2015 Final Reports), w których wyodrębniono piętnaście głównych obszarów problemowych – działań (ang. *action*). Wśród nich znalazło się między innymi działanie dwunaste dotyczące obowiązkowego raportowania o schematach podatkowych (OECD, 2015), w przypadku którego rekomendowano między innymi wprowadzenie zasad obowiązkowego ujawniania informacji (ang. *mandatory disclosure rules* – MDR). W UE z kwestią tą wiąże się wydanie Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniającej Dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE Nr L 139 z 5.06.2018, s. 1), a implementacja stosownych regulacji w polskim systemie nastąpiła w 2019 r.⁷ Wprowadzenie obowiązków w zakresie MDR jest tylko jednym z licznych przykładów zwiększania podatkowych obowiązków informacyjnych przedsiębiorców⁸, uzasadnianych dążeniem do zapewnienia sprawiedliwego systemu opodatkowania, w którym utrudnia lub uniemożliwia się nie tylko nielegalne uchylanie się od opodatkowania, ale też tzw. działania optymalizacyjne.

WSPÓLCZESNE MOŻLIWOŚCI OKREŚLANIA ZDOLNOŚCI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW W POWIĄZANIU Z ICH WYNIKIEM FINANSOWYM

Postępujące zwiększenie podatkowych obowiązków informacyjnych przedsiębiorców daje asumpt do wznowienia dyskusji odnośnie możliwości wprowadzenia pewnych zmian w zasadach określania ich zdolności podatkowej w podatkach dochodowych. Wobec bowiem tych zwiększonych obowiązków oraz innych instrumentów ukierunkowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

⁷ Ustawą 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, z tym że zakres obowiązkowego raportowania rozszerzono na sytuacje nie tylko transgraniczne.

⁸ Oprócz MDR, warto wspomnieć m. in. o jednolitych plikach kontrolnych, e-sprawozdawczości finansowej czy obowiązkach związanych z cenami transferowymi.

w ramach ogólnego⁹ lub szczegółowego prawa podatkowego¹⁰, zasady te – przynajmniej potencjalnie – mogłyby ulec bliższemu powiązaniu. Dotychczas bowiem jednym z kluczowych argumentów przeciw wykorzystywaniu zasad rachunkowości finansowej na potrzeby podatków dochodowych było ryzyko nierealizowania podstawowej funkcji podatków, tj. funkcji fiskalnej, gdyż zasady te mogą dawać nadmierną swobodę decyzyjną przedsiębiorcom i służąc innym celom niż fiskalny prowadzić do niedoszacowania wyniku, a co za tym idzie zaniżenia podstawy opodatkowania i wysokości podatku (szerzej zob. Supera-Markowska, 2010, s. 124–130 i przywołana tam literatura oraz Supera-Markowska, 2019, s. 487–492 i przywołana tam literatura). Obecnie jednak wobec coraz szerszej gamy instrumentów ukierunkowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i optymalizacji podatkowej – ryzyko to mogłoby zostać przez te instrumenty ograniczone. Istotne jest też to, iż w unijnych i innych międzynarodowych projektach dotyczących opodatkowania podatkami dochodowymi występują odwołania do wyniku finansowego lub innych kategorii z rachunkowości finansowej; w szczególności we wspomnianych propozycjach dotyczących CCCTB (zob. w szczególności art. 6 ust. 5 dyrektywy z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z 6 czerwca 2019 r. ..., 2019), a także w zakresie tzw. podatku cyfrowego¹¹ czy porozumieniu BEPS¹², o których jest mowa poniżej.

W ramach koncepcji CCCTB (art. 6 ust. 5 dyrektywy z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z 6 czerwca 2019 r. ..., 2019) podstawę opodatkowania miano ustalać zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi w państwach członkowskich, pod warunkiem, iż byłyby one zgodne z zasadami określonymi w dyrektywie. Przyjęto zatem koncepcję ustalania dochodu podatkowego jako skorygowanego wyniku finansowego. Korekty te dotyczyłyby przede wszystkim wyłączeń pewnych kategorii z kosztów uzyskania przychodów oraz przychodów zwolnionych. Jest to metodologia znajdująca już obecnie zastosowanie w niektórych państwach, np. w Hiszpanii. Zgodnie z art. 10 ust. 3 tamtejszej ustawy dotyczącej opodatkowania korporacyjnego (*Ley 27/2014, de 27 de noviembre...*, 2014)¹³ oraz art. 28 ust.1 ustawy dotyczącej opodatkowania dochodu osób fizycznych (*Ley 35/2006, de 28 de noviembre...*, 2006), wynik podatkowy

⁹ W szczególności wprowadzenia ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

¹⁰ Np. przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych, cienkiej kapitalizacji, tzw. podatku od wyjścia (ang. *exit tax*) i inne.

¹¹ Zob. w szczególności projekt dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu..., 2018), posługujący się kategorią „skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej” (szerzej na temat tego projektu zob. Supera-Markowska, *Podatek...*, 2021).

¹² Zgodnie z założeniami którego pomiar zysku miałyby następować z wykorzystaniem wyniku finansowego, z niewielką liczbą korekt (zob.: OECD/G20..., 2021).

¹³ Dalej jako: LIS.

ustala się jako wynik finansowy skorygowany zgodnie z przepisami prawa podatkowego, z tym że kategorie przychodów zwolnionych i kosztów niestanowiących kosztów uzyskania są nieliczne. Tym, co zapewnia efektywność tego systemu, jest powszechność obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tymczasem w Polsce wiele kategorii podatników jest zwolnionych z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych i można obserwować postępujące zjawisko zastępowania ksiąg rachunkowych autonomicznymi ewidencjami podatkowymi (szerzej: Supera-Markowska, 2022, s. 379–383), a wyniku finansowego – wynikiem podatkowym lub nawet zupełnego odstępowania od ustalania wyniku. W ostatnim bowiem czasie znacząco rozszerzono grupę przedsiębiorców zwolnionych z obowiązku ustalania dochodu z działalności gospodarczej w sytuacji wyboru przez nich opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (zob. ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym...); nastąpiło to poprzez podniesienie progu przychodów, do którego takie opodatkowanie jest możliwe (z 250 tys. euro do 2 mln euro) oraz dodanie nowych kategorii do katalogu rodzajów działalności, której prowadzenie uprawnia do takiego opodatkowania¹⁴. Kwota 2 mln euro (wcześniej 1,2 mln euro) stanowi zarazem próg przychodów, poniżej którego wiele podmiotów nie musi prowadzić ksiąg rachunkowych (zob. art. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości).

Stan taki stanowiłby istotną przeszkodę dla wdrożenia w polskim systemie podatkowym jednolitej i powszechnej metodologii ustalania wyniku podatkowego jako skorygowanego wyniku finansowego. Jednocześnie jednak dla niektórych podatników, opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zob. art. 28m u.p.d.o.p.), wprowadzono właśnie w istocie taką metodę ustalania wyniku podatkowego. Chcąc rozszerzyć zakres jej stosowania na wszystkich przedsiębiorców, należałoby najpierw wprowadzić powszechny dla nich – przynajmniej co do zasady – obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych (z tym, że dla podmiotów o niedużych rozmiarach powinny zostać utrzymane pewne uproszczenia w samej ustawie o rachunkowości). W takim przypadku wiele przepisów podatkowych (np. większość regulacji dotyczących amortyzacji¹⁵) mogłaby zostać usunięta z ustaw podatkowych, co przyczyniłoby się do ich znacznego uproszczenia i zwiększonej przejrzystości. Przepisy podatkowe odsyłałyby do wyniku finansowego jako punktu wyjścia do ustalenia wyniku podatkowego, koncentrując się

¹⁴ Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

¹⁵ Tak jest w systemie hiszpańskim (zob. art. 12 LIS), w którym przepisy podatkowe dotyczące amortyzacji dotyczą przede wszystkim określenia maksymalnych jej okresów. Regulacje pozostałych kwestii w prawie podatkowym są zbędne z uwagi na wspomniane odesłanie do przepisów prawa bilansowego.

jedynie na korektach koniecznych z uwagi na odmienne cele i zasady rachunkowości finansowej (zarówno wobec ryzyka potencjalnych nadużyć podatkowych ze strony podatników, jak i niepożądanego z ich punktu widzenia nadmiernego opodatkowania). Powinno to też skłonić do zweryfikowania potrzeby utrzymania bardzo szerokich katalogów kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i przychodów zwolnionych, jakie obecnie zawierają u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. Ich przynajmniej pewne ograniczenie mogłoby skutkować też pewnym zbliżeniem wyniku podatkowego i finansowego.

Takie rozwiązanie, tj. oparcie się na wyniku finansowym dla ustalenia zdolności podatkowej przedsiębiorców bardziej służyłoby realizacji zasady sprawiedliwości w ujęciu wertykalnym, a ujednoclenie reguł w tym zakresie dla wszystkich przedsiębiorców – zasady sprawiedliwości w ujęciu poziomym. W polskim systemie podatkowym, jak już wskazano, obserwuje się jednak zjawisko odchodzenia od ustalania dochodu na potrzeby opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi poprzez rozszerzanie zakresu realizacji koncepcji tzw. ubruttowionego podatku dochodowego nakładanego na przychody. Tymczasem podatki przychodowe wprowadza się z reguły w krajach o niskim poziomie rozwoju gospodarczego, w sytuacji, gdy zyski podmiotów kształtują się na znikomym poziomie (Gomułowicz, Małecki, 2013, s.121).

ODSTĘPOWANIE OD USTALANIA ZDOLNOŚCI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW W PODATKACH DOCHODOWYCH PRZEZ PRYZMAT DOCHODU NA RZECZ PRZYCHODU

Opodatkowanie podatkami dochodowymi przychodów przedsiębiorców może występować także w kontekście międzynarodowym (zob. np. art. 21 u.p.d.o.p.). Takie opodatkowanie zagranicznych podmiotów nieposiadających w danym państwie zakładu nie jest zasadniczo postrzegane jako dyskryminacyjne – jakkolwiek nie spełnia kryteriów zasady zdolności podatkowej (określając odmienne niż dochód źródło ekonomiczne opodatkowania), to ma ono uprościć rozliczenia zagranicznych podatników i ograniczyć potencjalne nadużycia podatkowe, często trudne do uchwycenia (np. w przypadku dochodów osiągniętych w związku ze świadczeniem usług mających charakter niematerialny) (Drozdowski, 2018, s. 68, 89–90, 96 oraz przywołana tam literatura) i stąd uznaje się je za uzasadnione. Natomiast znacznie bardziej problematyczne jest odchodzenie od ustalania dochodu na rzecz opodatkowania przychodów podatkiem dochodowym w przypadku podmiotów krajowych i w sytuacjach bez elementu transgranicznego, co – jak już wskazano – występuje w polskim systemie podatkowym. Takie regulacje wyłączają skonkretyzowanie założeń zasady zdolności podatkowej, a przez to zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu pionowym. Ponadto – w sytuacji, gdy są

one dostępne tylko dla niektórych przedsiębiorców – zróżnicowanie zasad opodatkowania dochodów z tego samego źródła u podatników tego samego podatku może budzić wątpliwości co do przestrzegania zasad neutralności opodatkowania, równości i sprawiedliwości podatkowej w ujęciu poziomym.

Możliwe jest też jednak, iż określenie odmiennych niż ogólne (lub szczególnych) zasad opodatkowania dla niektórych podatników jest właśnie konieczne dla prawidłowego zrealizowania koncepcji zdolności podatkowej i sprawiedliwego oraz neutralnego opodatkowania, gdyż zasady ogólne nie gwarantują spełnienia tych założeń. Ten ostatni aspekt jest wyraźnie widoczny w przypadku przedsiębiorstw określanych jako „przedsiębiorstwa cyfrowe”, zwłaszcza działających międzynarodowo (szerzej zob.: Kofler, Mayr, Schlager, 2018, s. 126).

Gospodarka cyfrowa zmieniła w wielu aspektach sposób prowadzenia działalności gospodarczej oraz konsumpcję, za czym nie nadążają istniejące zasady opodatkowania przedsiębiorców (Álamo Cerrillo, 2020, s. 177–180, 182–184; Kofler, Mayr, Schlager, 2017, s. 523–524; Olbert, Spengel, 2017, s. 3; Schön, 2018, s. 1–6). Zasady te w szczególności nie pasują już do obecnego kontekstu, gdy już nie tylko handel transgraniczny, ale i świadczenie usług są możliwe bez fizycznej obecności przedsiębiorcy w danym kraju. Stąd przedsiębiorstwa cyfrowe są aktywne na danym rynku krajowym często bez rzeczywistej na nim obecności (nie jest już ona bowiem konieczna dla sprzedaży na nim swoich produktów) a jedynie w ramach obecności wirtualnej. W rezultacie, zgodnie z obecnie obowiązującymi zasadami, państwu tego rynku nie można przypisać dochodu do opodatkowania. Zasady te zostały bowiem opracowane dla tradycyjnej gospodarki i wynikające z nich prawo do opodatkowania dochodu zostaje przypisane przede wszystkim na podstawie fizycznej obecności w danym kraju. Zatem państwo, na rynku którego przedsiębiorstwo cyfrowe działa wirtualnie, często na bardzo dużą skalę, może nie mieć żadnych praw do opodatkowania zysków z działalności takiego przedsiębiorstwa, jeśli nie jest ono jego rezydentem ani nie ma na jego terytorium stałego zakładu. Nawet jednak w przypadku fizycznej obecności przedsiębiorcy w danym państwie umożliwiającej jego opodatkowanie, przepisy dotyczące podziału zysków przypisanych do stałego zakładu mogą prowadzić do ustalenia bardzo niskiej kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie. Obowiązujące zasady podatkowe nie uwzględniają bowiem innych specyficznych cech działalności cyfrowej, jak zwłaszcza istotność wkładu użytkowników w tworzenie wartości. Często główną wartością dla przedsiębiorstw (zwanych stąd cyfrowymi) są treści cyfrowo generowane przez ich użytkowników i gromadzenie danych. To ostatnie zjawisko jest elementem szerszego zagadnienia – nowego sposobu tworzenia wartości w ramach gospodarki cyfrowej i braku współmierności opodatkowania do tak wytworzonej wartości (Calabrese, 2019, s. 71 i n). Stanowi to konsekwencję tego, iż tradycyjne podejście do pomiaru dochodu na potrzeby jego opodatkowania polega na ustalaniu wyniku podatko-

wego na podstawie generowanych w transakcjach przychodach lub kosztach ich uzyskania u podatnika. Tymczasem w gospodarce cyfrowej wytworzona wartość (np. treści cyfrowe wytworzone przez użytkowników) nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w formie transakcji przychodowo-kosztowych.

Przedstawione kwestie stanowią podwójne wyzwanie z podatkowego punktu widzenia. Po pierwsze, dane pozyskane przez przedsiębiorcę od użytkowników, stanowiące istotny element tworzenia wartości, mogą pochodzić z jurysdykcji podatkowej, w której przedsiębiorca prowadzący działalność cyfrową nie ma fizycznej obecności, a więc dochody z takich działań nie podlegają tam opodatkowaniu. Po drugie, nawet jeśli przedsiębiorca ma stały zakład w jurysdykcji podatkowej, w której znajdują się użytkownicy, wartość wytwarzana przez użytkowników nie jest brana pod uwagę przy ustalaniu dochodu podlegającego tam opodatkowaniu. W tym kontekście znamieną jest znacząca dysproporcja w realnym poziomie opodatkowania przedsiębiorców prowadzących tradycyjną działalność i tych, które prowadzą działalność cyfrową: efektywna stawka podatkowa tych pierwszych wynosi 23,2%, podczas gdy tych drugich – 9,5% (Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady..., 2018, s. 5). Stan taki powoduje zakłócenia konkurencji (stawiając przedsiębiorstwa cyfrowe w uprzywilejowanej sytuacji wobec pozostałych podatników) i narusza przez to zasadę sprawiedliwości podatkowej. Zarówno na forum unijnym, jak i w ramach OECD, prowadzono w związku z tym prace nad nową koncepcją opodatkowania przedsiębiorców w ramach zglobalizowanej gospodarki cyfrowej. Wobec braku wymiernych rezultatów w oczekiwanym czasie niektóre z państw zdecydowały się na wprowadzanie pewnych rozwiązań w tym zakresie jednostronnie, przyjmując w swoich systemach podatkowych podatki określane jako „cyfrowe” (szerzej zob. Supera-Markowska, 2021, *Podatek*..., s. 293–314 i przywołana tam literatura). Ostatnio, m.in., taki podatek przyjęto w Hiszpanii jako podatek od określonych usług cyfrowych (Supera-Markowska, 2021, *Hiszpański*..., s. 44–51 i przywołana tam literatura). Jakkolwiek formalnie jest to pośredni podatek od przychodu przedsiębiorstw cyfrowych o obrotach przekraczających pewne progi, to w istocie swojej jest to podatek bezpośredni, mający rozwiązać (jakkolwiek z założenia tymczasowo i w niepełnym zakresie) problem niewspółmierności istniejących zasad opodatkowania podatkami dochodowymi do wyzwań gospodarki cyfrowej.

W tym przypadku opodatkowanie przychodu ma właśnie służyć prawidłowemu zrealizowaniu koncepcji zdolności podatkowej oraz zapewnieniu systemowej sprawiedliwości prawa podatkowego (zdolność podatkowa nie może być traktowana w sposób izolowany, lecz właśnie systemowy) i przestrzegania zasady neutralności. Tak też uzasadniono rozwiązanie hiszpańskie, wskazując, iż wprowadza się podatek od niektórych usług cyfrowych m.in. z uwagi na zasadę sprawiedliwości podatkowej i postulat trwałości systemu podatkowego (zob. preambuła do ustawy wprowadzającej ten podatek: *Ley 4/2020*..., 2020).

Inne natomiast przesłanki leżą u podstaw rozszerzenia zakresu stosowania opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie podatkowym, które to rozróżnienie jest niezwykle istotne dla oceny zasadności odstąpienia od realizacji koncepcji zdolności podatkowej. W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej (Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy..., 2020, s. 19) motywowano je dążeniem do „zwiększenia atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenia grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać”. Występujące w tym przypadku „przełamanie” zasady zdolności podatkowej (poprzez odejście od opodatkowania dochodu na rzecz przychodu) wymaga rozważenia jego uzasadnienia ewentualną funkcją pozafiskalną i interwencyjnym wykorzystywaniem norm podatkowych¹⁶.

ZDOLNOŚĆ PODATKOWA A INTERWENCYJNY EFEKT PODATKU

Zasadniczo efekt podatku można dzielić na obciążający – podporządkowany funkcji fiskalnej, oraz interwencyjny, kiedy to norma podatkowa skłania podatnika do określonego działania lub zaniechania działania przez zmniejszenie albo zniesienie lub nałożenie albo zwiększenie ciężaru podatkowego (przy czym z normą podatkową może być związany więcej niż jeden efekt interwencyjny); jak wskazuje się w literaturze, w gospodarkach rynkowych standardem jest interwencjonizm podatkowy (Gajl, 1992, s. 77; Orłowski, 2013, s. 92). Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna, inaczej dochodowa, która wiąże się z koniecznością pokrycia zapotrzebowania budżetów publicznych na środki finansowe (Gomułowicz, Małecki, 2013, s. 259). W ramach tej funkcji zasada zdolności podatkowej ma zapewnić właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego. Zasada ta jest na tyle fundamentalna, iż w niektórych państwach jest ona wprost wyrażona w ustawie zasadniczej (tak jest np. w Hiszpanii (art. 31 Konstytucji Hiszpanii), a także m.in. we Francji, w Grecji, we Włoszech czy w Turcji (Drozdowski, 2018, s. 44–49 i przywołana tam literatura)). Nawet jednak, jeśli nie nastąpiło jej wyrażenie wyartykułowanie w konstytucji, to niezależnie od tego, można ją wywieść z innych norm konstytucyjnych (Drozdowski, 2018, s. 52). Można wyróżnić jej trzy podstawowe funkcje. Po pierwsze, uzasadnia w ogóle samo opodatkowanie (nałożenie ciężaru podatkowego) w myśl założenia, że należy szukać źródeł ekonomicznych opodatkowania tam, gdzie znajdują się odpowiednie zasoby. Po drugie, zdolność podatkowa określa granice opodatkowania, których powinien przestrzegać ustawodawca. Wiąże się z tym takie zagadnienia, jak wysokość stawki podatkowej, kwoty wolne czy różne ulgi związane z sytuacją indywidual-

¹⁶ Szczegółowa ocena w tym zakresie wykracza już jednak poza ramy niniejszego artykułu, w którym chodzi o ustalenie głównych obszarów problemowych i określenie możliwych kierunków poszukiwania ich rozwiązań, bez przeprowadzania szczegółowej analizy konkretnych zagadnień.

ną podatnika. W końcu, po trzecie, zdolność podatkowa jest sposobem określenia poszczególnych i sumy ciężarów podatkowych, mając zapewnić opodatkowanie sprawiedliwe, czyli zarówno nienadmierne, jak i nie nazbyt niskie wobec możliwości ekonomicznych podatnika (Collado Yurrita, González, 2018, s. 113). W sytuacji, gdy te podstawowe funkcje nie są w pełni realizowane wobec próby osiągnięcia pewnego efektu interwencyjnego, powstaje pytanie, na ile jest to uzasadnione i dopuszczalne; odpowiedź na nie wymaga w szczególności ustalenia samego celu interwencji i dokonania jego pewnej oceny.

NOWE PROPOZYCJE DOTYCZĄCE ZASAD OKREŚLANIA ZDOLNOŚCI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW W PODATKACH DOCHODOWYCH W KONTEKŚCIE MIĘDZYNARODOWYM

Jak już wskazano, opodatkowanie przychodów pewnych przedsiębiorców podatkiem od określonych usług cyfrowych w Hiszpanii znajduje uzasadnienie właśnie w dążeniu do prawidłowej realizacji zasady zdolności podatkowej. Jednocześnie, zgodnie z wyjściowymi założeniami, podatek ten (i odpowiadające mu w swej istocie inne tzw. podatki cyfrowe wprowadzane jednostronnie w niektórych pozostałych krajach) straci rację bytu po wdrożeniu pewnych kompleksowych rozwiązań w zakresie opodatkowania przedsiębiorców w wyniku porozumienia na forum OECD oraz wdrożenia projektu BEFIT w UE.

Porozumienie osiągnięte na forum OECD w lipcu 2021 r. (OECD/G20, 2021) obejmuje dwa filary. Filar 1., w dyskusjach nad którym początkowo koncentrowano się przede wszystkim na przedsiębiorstwach cyfrowych, ma na celu dostosowanie międzynarodowych zasad opodatkowania zysków przedsiębiorstw do tego, aby odzwierciedlały one zmieniający się charakter modeli biznesowych, w tym uwzględniały zdolność przedsiębiorstw do prowadzenia działalności gospodarczej bez konieczności fizycznej obecności w danym państwie. W jego ramach państwom zostanie przyznane prawo do opodatkowania części zysków niektórych przedsiębiorstw niebędących ich rezydentami poprzez ponowny podział części ich globalnych zysków między jurysdykcje, w których przedsiębiorstwo ma klientów lub użytkowników, przy zastosowaniu uzgodnionej formuły. Pomiar zysku, o którym mowa, miałyby następować z wykorzystaniem wyniku finansowego, z niewielką liczbą korekt.

Filar 2. ma natomiast służyć ograniczeniu nadmiernej konkurencji podatkowej między państwami dzięki zapewnieniu minimalnego poziomu opodatkowania przedsiębiorstw wielonarodowych od wszystkich zysków poprzez uzupełnienia kwoty podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa wielonarodowe do ustalanego minimalnego poziomu efektywnego. Takie minimalne opodatkowanie zysków przedsiębiorstw ma ograniczyć możliwości unikania opodatkowania.

Na forum unijnym działania zarówno związane z porozumieniem OECD, jak i pewne wykraczające poza to porozumienie, określono we wspomnianym komunikacie „Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku” (COM (2021) 251 final). Wskazano w nim, iż Komisja Europejska ma zaproponować nowe ramy dotyczące opodatkowania dochodów przedsiębiorstw w Europie (projekt BEFIT), będące jednolitym zbiorem przepisów dotyczących opodatkowania korporacyjnego w UE opartym na dwóch kluczowych cechach: wspólnej podstawie opodatkowania oraz podziale zysków między państwa członkowskie na podstawie formuły podziału (repartycji), z uwzględnieniem postępów w dyskusjach ogólnowiatowych, w tym na forum OECD. Ramy BEFIT mają zapewnić przedsiębiorcom między innymi możliwość prowadzenia działalności gospodarczej na jednolitym rynku bez nieuzasadnionych barier podatkowych oraz jednocześnie chronić państwa członkowskie przed zjawiskami unikania opodatkowania (COM (2021) 251 final, s. 15–17). BEFIT i ustalone w jego ramach zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych powinny nie tylko przysłużyć się do realizacji zasady sprawiedliwości, ale także neutralności opodatkowania i pozwolić osiągnąć pewien pozytywny skutek interwencyjny – wspierania rozwoju działalności gospodarczej na rynku wewnętrznym UE poprzez likwidowanie przeszkód podatkowych w jej prowadzeniu.

PODSUMOWANIE I WNIOSKI KOŃCOWE

Analiza teoretycznoprawna problematyki określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych wymaga uwzględnienia jej istoty, funkcji oraz ściśle z nią związanych zasad sprawiedliwości i neutralności opodatkowania. Jest to istotne zarówno w kontekście krajowym, jak i międzynarodowym. Uwzględniająca te kwestie analiza prowadzi do wniosku, iż w wielu aspektach obecne zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych nie zapewniają prawidłowej realizacji zasady zdolności podatkowej oraz związanych z nią fundamentalnych zasad sprawiedliwości i neutralności opodatkowania.

W myśl założeń tej koncepcji źródłem ekonomicznym podatku dochodowego ma być dochód, a zasady jego pomiaru powinny odzwierciedlać zdolność ekonomiczną podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego, co w przypadku przedsiębiorców, w sposób naturalny skłania do szukania jej w związku z kategorią ich wyniku finansowego. Podatek nakładany w zgodzie z zasadą zdolności podatkowej nie powinien przy tym kreować ani nadmiernych obciążeń dla niektórych podatników, ani też obciążeń zbyt niskich. Nie powinno też dochodzić do nieuzasadnionego różnicowania zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców,

skutkującego naruszeniem zasad sprawiedliwości i neutralności. To różnicowanie może wynikać z działań samych podatników, korzystających z szeroko pojętych instrumentów planowania podatkowego (lub wręcz unikania albo uchylania się od opodatkowania); może też wynikać z nieadekwatności istniejących zasad określania zdolności podatkowej do współczesnej rzeczywistości gospodarczej. W końcu może stanowić konsekwencję odstąpienia przez ustawodawcę od przestrzegania kryteriów zasady zdolności podatkowej na rzecz osiągnięcia pewnego celu interwencyjnego z użyciem norm prawa podatkowego. Różnicowanie polegać może w szczególności na opodatkowaniu w przypadku niektórych przedsiębiorców w miejsce dochodu – przychodu lub na zróżnicowaniu zasad jego pomiaru (w niektórych przypadkach jako skorygowanego wyniku finansowego, a w innych – formalnie niezależnie od wyniku finansowego).

Analizując kwestię odstępowania od traktowania dochodu jako podstawowego wskaźnika zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych, należy odróżnić sytuację, gdy to odstępowanie na rzecz innego wskaźnika uzasadniane jest dążeniem właśnie do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego (jak w analizowanym przykładzie tzw. podatku cyfrowego) od sytuacji, gdy przyczyną tego zjawiska są kwestie pozapodatkowe. W tym pierwszym przypadku wydaje się to być w pełni uzasadnione właśnie dążeniem do prawidłowego zrealizowania koncepcji zdolności podatkowej, a do czasu wdrożenia pewnych rozwiązań międzynarodowych różnicowanie zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców (np. przedsiębiorstw cyfrowych poprzez ich opodatkowanie podatkiem cyfrowym) może być wręcz nieodzowne właśnie po to, aby zapewnić sprawiedliwe i neutralne opodatkowanie. Natomiast w tym drugim przypadku – różnicowanie tych zasad (skutkujące naruszeniem zasad sprawiedliwości i neutralności opodatkowania) wymaga każdorazowego ustalenia pozafiskalnego celu, jaki ma być osiągnięty z użyciem normy podatkowej i jego pewnej oceny. Uzasadnienie to może zatem potencjalnie wynikać z celów polityki gospodarczej, co wymaga jednak każdorazowo ich pogłębionej analizy.

Należy też zwrócić uwagę, iż niektóre z problemów leżących u podstaw zróżnicowania zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych mogą zostać rozwiązane w wyniku ich kompleksowej reformy i przyjęcia rozwiązań wypracowanych na forum międzynarodowym w ramach OECD (projekt BEPS) i w UE (projekt BEFIT). Warto przy tym podkreślić, iż w założeniach tych międzynarodowych projektów podatkowych fundamentalną kategorią w kontekście ustalania wyniku podatkowego jest wynik finansowy. To z kolei w połączeniu z narastającym rozwojem norm prawa podatkowego ukierunkowanych na minimalizowanie zjawisk unikania i uchylania się od opodatkowania lub optymalizacji podatkowej, powoduje, że wydaje się potencjalnie coraz bardziej możliwe przyjęcie jako zasady (a nie wyjątku), iż określanie zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych powinno następować

poprzez naturalny jej miernik, jakim jest wynik finansowy z prowadzonej działalności (odpowiednio skorygowany dla celów podatkowych), co najlepiej oddawałoby istotę koncepcji ekonomicznego źródła opodatkowania w ramach zasady zdolności podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

- Álamo Cerrillo, R. (2020). La tributación de los servicios digitales. Aplicación del principio de neutralidad o suficiencia? W: M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), *Tributación de la economía digital* (s. 177–196). Barcelona: Atelier.
- BEPS 2015, Final Reports. Pobrane z: <https://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (2022.06.08).
- Bielen, P. (2006). *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards and Corporate Tax Base Design, Jean Monnet Conference „Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community”*, 6–9.7.2006, Rust, Austria.
- Bitner, M., Chojna-Duch, E., Chowaniec, J., Grzybowski, M., Karwat, P., Kornberger-Sokołowska, E., Lachowicz, M., Litwińczuk, H., Modzelewski W., Radzikowski, K., Ślifirczyk, M., Supera-Markowska, M., Tetlak, K., Waluga, M. (2017). *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Calabrese, M. (2019). Taxation of the Digital Economy: A New Dawn for Multilateralism and Mutual Recognition. W: P. Pistone, D. Weber (red.), *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights* (s. 71–88). Amsterdam: IBFD.
- Collado Yurrita, M.Á., González, S.M. (2018). Principios constitucionales del Derecho Collado Yurrita M.Á. Financiero: principios materiales. W: M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), *Derecho financiero y tributario. Parte general* (s. 109–140). Barcelona: Atelier.
- Commission of the European Communities. (1992). *Conclusions and recommendations of the Committee of independent experts on company taxation*, Luxembourg.
- Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. (2003). *An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*. COM (2003) 726 final, Brussels, 24.11.2003.
- Desai, M., Hines, Jr. J. (2003). *Economic Foundations of International Tax Rules*. A paper prepared for the American Tax Policy Institute, Washington. Pobrane z: http://www.americantaxpolicyinstitute.org/wp-content/uploads/2017/02/economic_foundation_internal.pdf (2022.06.08).
- Drozdowski, E.K. (2018). *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*. Poznań: Wyd. Naukowe UAM.
- Dyrektywa z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z 6 czerwca 2019 r. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*. 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518.

- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca Dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE Nr L 139 z 5.06.2018, s. 1).
- European Commission (2004). *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). General Tax Principles*, CCCTB/WP\001Rev1\doc\en, Brussels, 10.12.2004.
- European Commission (2005). *Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP\005\doc\en, Brussels, 21.01.2005.
- Gajl, N. (1992). *Teorie podatkowe w świecie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gomułowicz, A. (1998). Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe. W: B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A. (2003). *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2013). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Kofler, G., Mayr, G., Schlager, C. (2017). Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? *European Taxation*, 57(12), 523–532.
- Kofler, G., Mayr, G., Schlager, Ch. (2018). Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures, *European Taxation*, 4, 123–129.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady (2018). *Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej*. COM (2018) 146 final, Bruksela, 21.03.2018.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady (2021). *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*. COM (2021) 251 final, Bruksela, 18.05.2021.
- Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego (2006). *Realizacja wspólnotowego programu lizbońskiego: Dotychczasowe postępy i kolejne kroki ku ustanowieniu wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB)*. COM (2006) 157 wersja ostateczna, Bruksela, 5.04.2006.
- Konstytucja Hiszpanii (B.O.E. nr 311 z 29.12.1978 r. ze zm.).
- Kudert, S., Jamroży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. nr 288, z 28.11.2014 r., ze zm.).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E. nr 285, z 29.11.2006 r., ze zm.).
- Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (B.O.E. nr 274, z 16.10.2020 r.).
- Litwińczuk, H. (1995). *Prawo bilansowe*. Warszawa: Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski.

- Modzelewski, W., Bielawny, J. (red.). (2005). *Materialne prawo podatkowe*. Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych.
- OECD. (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris. Pobrane z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en (2022.06.08).
- OECD. (2015). Mandatory Disclosure Rules, Action 12–2015 Final Report, Paris. Pobrane z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1587034600&id=id&accname=guest&checksum=98FBCCB1D3AC88F4B8E3C97DF0C787A> (2022.06.08).
- OECD/G20. (2021). Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 1.7.2021. Pobrane z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (2022.06.08).
- Olbert, M., Spengel, Ch. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Taxation Journal*, 9(1).
- Orłowski, J. (2013). Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia. *Studia Prawnoustrojowe*, 22, 81–100.
- Prezydencja Rady UE. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*, 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518.
- Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz. Urz. UE L nr 243, 11.09.2002 r., s. 1).
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk nr 642 z 30.9.2020 r.).
- Schön, W. (2004). International Accounting Standards – A „Starting Point” for a Common European Tax Base? *European Taxation*, 44(10), 426–440.
- Schön, W. (2018). Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2017-11, 1–31. DOI:10.2139/ssrn.3091496.
- Summary Report on the results of the DG Taxation and Customs Union open consultation on The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies’ EU-wide activities. Pobrane z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/ias_summary_en.pdf (2022.06.08).
- Supera-Markowska, M. (2010). *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*. Warszawa: C.H.Beck.
- Supera-Markowska, M. (2011–2012). Projekt dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB) – analiza zaproponowanych regulacji i ich znaczenie dla polskiego podatnika, cz. 1–5, *Przegląd Podatkowy*, 2011/9, 2011/11, 2012/2, 2012/5, 2012/10.

- Supera-Markowska, M. (2019). Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego. W: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa, Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych* (s. 481–492). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Supera-Markowska, M. (2020). Mandatory Disclosure Rules – doświadczenia wybranych państw w zakresie obowiązkowego raportowania schematów podatkowych i wnioski dla Polski. W: A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania* (s. 543–554). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Supera-Markowska, M. (2021). Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej. *Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 2, 44–51. DOI: 10.5604/01.3001.0014.7764.
- Supera-Markowska, M. (2021). Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania. W: M. Bitner (red.), *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Chojna-Duch* (s. 293–314). Warszawa: Presscom.
- Supera-Markowska, M. (2022). *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm.).
- 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 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123).
- Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych. COM (2018) 148 final, Bruksela, 21.3.2018.
- Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych. COM (2016) 685 final, Strasburg, 25.10.2016.
- Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB). KOM (2011) 121 wersja ostateczna/2, Bruksela, 3.10.2011.
- Wyrzykowski, W. (2003). *Wynik bilansowy a dochód podatkowy w okresie transformacji systemowej*. Gdańsk: Scientific Publishing Group.

Streszczenie

W artykule zostały przedstawione zagadnienia problemowe związane z zasadami określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych, zarówno w aspekcie krajowym, jak i międzynarodowym, z uwzględnieniem obecnie obowiązujących rozwiązań, jak i pewnych propozycji zmian. Cel artykułu stanowiła wieloaspektowa analiza teoretycznoprawna problematyki w tym zakresie, tak aby móc ocenić adekwatność obecnych zasad do prawidłowej realizacji tej koncepcji, ustalić główne problemy i określić możliwe kierunki poszukiwania ich rozwiązań. Hipoteza badawcza zakładała bowiem, iż obecne zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych w wielu aspektach są nieadekwatne do prawidłowej realizacji koncepcji zdolności podatkowej i powinny ulec stosownej modyfikacji. Analiza została przeprowadzona z użyciem metody dogmatycznej i prawnoporównawczej. Wynika z niej, iż rzeczywiście w wielu aspektach obecne zasady określania zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych nie zapewniają prawidłowej realizacji zasady zdolności podatkowej oraz związanych z nią fundamentalnych zasad sprawiedliwości i neutralności opodatkowania. Dotyczy to w szczególności odstępowania od ustalania dochodu na rzecz opodatkowania przychodu, zróżnicowania zasad pomiaru wyniku podatkowego czy niedostosowania obowiązujących zasad do współczesnej rzeczywistości prowadzenia działalności gospodarczej w warunkach zglobalizowanej gospodarki cyfrowej. Niektóre problemy mogą zostać rozwiązane w wyniku wdrożenia kompleksowych rozwiązań wypracowanych na forum międzynarodowym w ramach OECD i w UE. W założeniach tych międzynarodowych projektów podatkowych fundamentalną kategorią w kontekście ustalania wyniku podatkowego jest wynik finansowy, co w połączeniu z narastającym rozwojem norm prawa podatkowego ukierunkowanych na minimalizowanie zjawisk unikania i uchylania się od opodatkowania lub optymalizacji podatkowej, powoduje, iż wydaje się potencjalnie coraz bardziej możliwe określanie zdolności podatkowej przedsiębiorców w podatkach dochodowych poprzez naturalny jej miernik, jakim jest wynik finansowy z prowadzonej działalności (odpowiednio skorygowany dla celów podatkowych), co najlepiej oddawałoby istotę koncepcji ekonomicznego źródła opodatkowania w ramach zasady zdolności podatkowej.

Słowa kluczowe: podatki dochodowe, przedsiębiorcy, zdolność podatkowa.

The rules for determining the tax capacity of entrepreneurs in income taxes

Summary

The article presents problematic issues related to the rules of determining the tax capacity of entrepreneurs in income taxes, both in the domestic and international aspects, taking into account the currently applicable solutions and some proposals for changes. The purpose of the article was a multifaceted theoretical and legal analysis of the issues in this area so as to be able to assess the adequacy of the current principles for the proper implementation of this concept, and determine the main problems and possible directions of searching for their solutions. The research hypothesis assumed that the current rules for determining the tax capacity of entrepreneurs in income taxes in many aspects are inadequate for the proper implementation of the concept of tax capacity and should be modified accordingly. The analysis was carried out using the dogmatic and legal-comparative methods. It shows that, in many respects, the current rules for determining the tax capacity of entrepreneurs in income taxes do not ensure the correct implementation of the principle of tax capacity and the fundamental principles of fairness and neutrality of taxation associated with it. This applies in particular to the abandonment of income determination in favour of revenue taxation, the

differentiation of the rules for measuring the tax result or the failure to adapt the applicable rules to the modern reality of conducting business activity in the conditions of a globalised digital economy. Some problems can be solved by implementing comprehensive solutions developed internationally within the OECD and in the EU. In the assumptions of these international tax projects, the fundamental category in the context of determining the tax result is the financial result, which, combined with the growing development of tax law standards aimed at minimising the phenomena of tax avoidance and evasion or tax optimisation, makes it seem potentially more and more possible to determine the tax capacity of entrepreneurs in income taxes through its natural measure, which is the financial result on their business activity (appropriately adjusted for tax purposes), which would best reflect the essence of the concept of an economic source of taxation under the principle of tax capacity.

Keywords: income taxes, entrepreneurs, tax capacity.

JEL: K34.