

*Maria Supera-Markowska*¹

Opodatkowanie przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych a wartości konstytucyjne

Streszczenie

Zasady opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych podlegają postępującemu zróżnicowaniu, co w szczególności można obserwować w polskim systemie podatkowym. Zróżnicowania te przejawiają się wielością możliwych rozwiązań dotyczących zasad ustalania dochodu jako przedmiotu opodatkowania w podatkach dochodowych oraz odstępowaniem od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników (lub wprowadzania opodatkowania „uzupełniającego” z użyciem tych innych wskaźników). Celem opracowania jest dokonanie ogólnej oceny w tym zakresie oraz poddanie refleksji, na ile postępujące zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych służy realizacji pewnych konstytucyjnych wartości, w tym zwłaszcza sprawiedliwości, a na ile je narusza.

297

Słowa kluczowe: podatki dochodowe, przedsiębiorcy, podatki a wartości konstytucyjne

Abstract

The rules of taxation of entrepreneurs with income taxes in modern tax systems are subject to progressive diversity, which can be observed in particular in the Polish tax system. These differences are manifested by a multitude of alternative solutions to the principles of determining income as an object of taxation in income taxes and the withdrawal from income determination in these taxes in favor of other indicators (or the introduction of ‘supplementary’ taxation using these other indicators). The aim of the paper is to make an overall assessment in this regard and reflection on the extent to which the progressive differentiation of the principles of taxation of entrepreneurs with income taxes in contemporary tax systems serves precisely the implementation

¹ Maria Supera-Markowska – doktor, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0003-1599-0740>

of certain constitutional values, in particular justice, and to what extent – violates them.

Keywords: income taxes, entrepreneurs, taxes and constitutional values

1. Wprowadzenie

298 Zasady opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych podlegają postępującemu zróżnicowaniu, co w szczególności można obserwować w polskim systemie podatkowym. Zróżnicowania te przejawiają się wielością możliwych rozwiązań dotyczących zasad samego ustalania dochodu jako przedmiotu opodatkowania w podatkach dochodowych oraz odstępowaniem od ustalania dochodu w tych podatkach na rzecz innych wskaźników (lub wprowadzania opodatkowania „uzupełniającego” z użyciem tych innych wskaźników). Część z tych zróżnicowanych rozwiązań ma charakter fakultatywny i jest szeroko dostępna, w części jednak możliwość ich wyboru przewidziana jest tylko dla stosunkowo wąskiej grupy podatników. Są też takie przypadki, gdy pewne zasady są obligatoryjne, ale jedynie dla niektórych podatników. Taki stan rzeczy, zwłaszcza wobec postępującej dywersyfikacji we wskazanym zakresie, skłania do podjęcia próby jego oceny w kontekście wartości konstytucyjnych. Chodzi przede wszystkim o fundamentalną kategorię sprawiedliwości oraz związane z nią, czasem wprost wyartykułowane w ustawach zasadniczych, pewne podstawowe zasady podatkowe. Celem opracowania jest dokonanie ogólnej oceny w tym zakresie² oraz poddanie refleksji, na ile postępujące zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych służy realizacji pewnych konstytucyjnych wartości, w tym zwłaszcza sprawiedliwości, a na ile je narusza.

² Ograniczonej z uwagi na ustaloną objętość opracowania i stąd skoncentrowanej jedynie na niektórych aspektach przedmiotowej problematyki.

2. W poszukiwaniu sprawiedliwego opodatkowania – koncepcja zdolności podatkowej

2.1. Podatkowa zasada sprawiedliwości i koncepcja zdolności podatkowej

Podatkowa zasada sprawiedliwości ujmowana jest w aspekcie horyzontalnym i wertykalnym. W aspekcie horyzontalnym oznacza, iż podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji powinny być tak samo traktowane³, a jej naruszenie następuje poprzez dyskryminacyjne uregulowania. Sprawiedliwość pozioma jest konkretyzowana przez zasadę powszechności i zasadę równości⁴. Natomiast sprawiedliwość w ujęciu wertykalnym wymaga rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności podatkowej, określanej w literaturze też jako „zdolność płatnicza”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku” czy „zdolność ekonomiczna podatnika”⁵. Koncepcja ta zastąpiła teorię ekwiwalencji, w myśl której podatek miał być ceną lub składką ubezpieczeniową na rzecz państwa⁶. 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 prawa⁷, która w niektórych porządkach prawnych jest *expressis verbis* wyrażona w ustawie zasadniczej (np. w konstytucjach Hiszpanii⁸ czy Włoch⁹), a przez to wprost podniesiona do rangi wartości konstytucyjnej. Nawet jednak w państwach,

299

³ European Commission, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB). General Tax Principles*, Brussels 2004, s. 4.

⁴ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 27.

⁵ *Ibidem*, s. 36.

⁶ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 21–25, 41 i 180.

⁷ *Ibidem*, s. 180.

⁸ Art. 31 ust. 1 konstytucji Hiszpanii z 1978 r. (B.O.E. Nr 311 z 29 grudnia 1978 r. ze zm.), zgodnie z którym „wszyscy wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych, stosownie do swojej zdolności ekonomicznej, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może mieć charakteru konfiskaty” (w oryginale: „Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”).

⁹ Art. 53 zd. 1 konstytucji Włoch z 1947 r. (Gazzetta Ufficiale Nr 298 z 27 grudnia 1947 r. ze zm.), zgodnie z którym „wszyscy są zobowiązani do uczestniczenia w wydatkach

w których nie jest ona wyartykułowana w ustawie zasadniczej, może być wywiedziona z innych konstytucyjnych wartości¹⁰. We współczesnej doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się powszechnie¹¹, że zasada zdolności podatkowej jest niekwestionowanym fundamentem, stając się treścią norm prawnych kształtujących wysokość obciążeń podatkowych¹².

2.2. Funkcje zasady zdolności podatkowej a wartości konstytucyjne

Zasada zdolności podatkowej ma realizować trzy podstawowe funkcje. Po pierwsze, uzasadnia ona w ogóle samo opodatkowanie – nałożenie ciężaru podatkowego, w myśl założenia, że należy szukać źródeł podatków tam, gdzie znajdują się odpowiednie zasoby: „jest rzeczą oczywistą, że nałożyć ciężar podatkowy można tylko na taki podmiot, który jest zdolny w sensie prawnym i ekonomicznym do jego udźwignięcia”¹³, czy nieco inaczej to ujmując – za hiszpańskim Trybunałem Konstytucyjnym – zdolność podatkowa „wymaga szukania bogactwa tam, gdzie ono się znajduje”¹⁴.

300

publicznych stosownie do swojej zdolności podatkowej” (w oryginale: „Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”).

¹⁰ Zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 25 oraz A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 72, a także E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 52.

¹¹ Jakkolwiek prezentowany jest też pogląd, iż zasada ta stanowi jedynie konkretyzację zasady sprawiedliwości podatkowej i nie ma charakteru normatywnego. Ustawodawca może, ale nie musi stosować jej jako miernika sprawiedliwego opodatkowania, przy czym konkuruje ona z innymi wyznacznikami, takimi jak względy budżetowe czy uwarunkowania finansowo-polityczne (zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki...*, s. 22). Ustawodawca ma więc pewną swobodę decydowania, czy wyznacznikiem sprawiedliwości opodatkowania ma być zasada zdolności podatkowej, czy może inne kryteria – w takim ujęciu zasada ta traci charakter zasady wyznaczającej kształt konstrukcji podatku (zob. A. Nita, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, s. 17).

¹² A. Mariański, *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 17; A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki...*, s. 22–23; *idem*, *Zdolność płatnicza podatnika...*, s. 17.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 217.

¹⁴ W oryginale: „[...] obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 lipca 1981 r., STC 27/1981, B.O.E. Nr 193, z 13 sierpnia 1981 r.).

Zasada zdolności podatkowej wiąże się jednak nie tylko z zagadnieniem samego znalezienia ekonomicznego źródła opodatkowania, ale także z określeniem pewnych granic opodatkowania, których powinien przestrzegać ustawodawca. Opodatkowanie nie może bowiem mieć charakteru konfiskaty; znowu w niektórych systemach prawnych¹⁵ jest to zapisane wprost w ustawie zasadniczej (jak chociażby w przywołanym już wcześniej art. 31 konstytucji Hiszpanii), a w pozostałych może to być wywiedzione przez orzecznictwo z innych regulacji konstytucyjnych, w tym w szczególności dotyczących ochrony prawa własności (w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁶ zagwarantowanej w art. 64¹⁷). Polski Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r.¹⁸ wskazał, iż swoboda ustawodawcy w kształtowaniu obowiązków podatkowych nie może prowadzić do takiego nakładania obowiązków podatkowych, które należałoby uznać za narzędzie konfiskaty mienia.

Konstytucja RP nie ustanawia wprost materialnych granic opodatkowania¹⁹, ale w art. 217 określa formalne wymogi ustawowej regulacji nakładania podatków (i innych danin publicznych). Kwestię braku określenia w Konstytucji RP materialnych granic opodatkowania poddano w literaturze pewnej krytyce²⁰. Jednocześnie w doktrynie wskazuje się, iż unormowania konstytucyjne pozwalają m.in. na sformułowanie tez, iż podatki nie mogą pozbawiać podatnika dochodu (zysku, majątku) w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z prawa własności, muszą zapewnić poszanowanie jego majątku i nie mogą zagrażać prawu do prowadzenia działalności gospodarczej²¹. Swoboda ustawodawcy

301

¹⁵ Szerzej zob. E.K. Drozdowski, *Postulat uregulowania zasady zdolności płatniczej expressis verbis w Konstytucji RP*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 134–137.

¹⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

¹⁷ Zgodnie z którym: „1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

¹⁸ Sygn. K 26/97.

¹⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 219.

²⁰ Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 26.

²¹ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 374–375.

nie jest zatem nieograniczona²². Określając treść obowiązków podatkowych, musi respektować pewne konstytucyjne wartości i standardy, w tym w szczególności, oprócz wspomnianej już ochrony prawa własności, dotyczące wolności działalności gospodarczej (o której mowa w art. 20 Konstytucji RP²³)²⁴.

Zasada zdolności podatkowej wyznacza zatem granice dopuszczalnego ciężaru opodatkowania ze względu na uwarunkowania ekonomiczne po stronie podatnika, a jej uwzględnienie powinno prowadzić do eliminacji lub co najmniej ograniczenia (nadmiernego) fiskalizmu. Granice dopuszczalnego opodatkowania wyznacza jednocześnie zapotrzebowanie państwa na środki publiczne, które z jednej strony wiąże się z fundamentalną funkcją podatków, jaką jest funkcja fiskalna²⁵, ale oznacza też, że ciężar opodatkowania nie powinien być wyższy, niż wynika to z potrzeb wierzyciela podatkowego²⁶.

To z kolei wiąże się z trzecim aspektem (funkcją) zasady zdolności podatkowej²⁷ – sposobem określenia nie tylko poszczególnych ciężarów podatkowych, ale także ich sumy. Ma to zapewnić opodatkowanie sprawiedliwe, czyli zarówno nienadmierne, jak i zbyt niskie wobec możliwości ekonomicznych podatnika, zwłaszcza jeśli to zbyt niskie opodatkowanie

²² T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 219; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, s. 30.

²³ Zgodnie z którym „społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”.

²⁴ Por. A. Gomułowicz, *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 33.

²⁵ Por. np. M. Bitner, E. Chojna-Duch, J. Chowaniec, M. Grzybowski, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Ślifirczyk, M. Supera-Markowska, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 274; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 259; W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego osób fizycznych*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 408; W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2005, s. 24–27.

²⁶ W. Nykiel, A. Mariański, *Finanse publiczne*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016, s. 1491. Wiaże się to z kolei z zagadnieniem oceny tych potrzeb, w tym zwłaszcza przez pryzmat wartości konstytucyjnych, co jednakże już przekracza ramy niniejszego opracowania.

²⁷ Szerzej o podstawowych funkcjach zasady por. np. M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González, *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, [w:] M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Barcelona 2018, s. 113 i nast.

dotyczyłoby tylko niektórych podatników. W tym kontekście w polskim systemie opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi rysują się problemy postępującego zróżnicowania ciężaru nakładanego na podatników tego samego podatku w zasadniczo analogicznych sytuacjach, co może w szczególności wynikać z odmiennych zasad ustalania dochodu albo nawet z odstąpienia od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników (np. przychodu).

2.3. Dochód jako wskaźnik zdolności podatkowej w podatkach dochodowych

Dla realizacji koncepcji zdolności podatkowej konieczne jest znalezienie właściwych wskaźników ją odzwierciedlających. Wskaźnikami takimi (ekonomicznym źródłem opodatkowania) mogą być przychód, dochód, majątek (jego stan lub przyrost) czy konsumpcja²⁸ albo w nieco innym ujęciu: dochód, obrót i majątek, co stoi u podstaw jednego z podstawowych podziałów podatków na dochodowe, obrotowe i majątkowe²⁹. W przypadku podatków dochodowych wskaźnikiem zdolności podatkowej ma być dochód – pewne przysporzenie netto, ustalone jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Podatki dochodowe mają przy tym na celu dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do indywidualnej sytuacji podatnika, a sytuację tę ustala się w odniesieniu do wysokości dochodu³⁰.

Dochód, stanowiąc ekonomiczne źródło opodatkowania, realizuje koncepcję zdolności podatkowej *sensu largo* (zgodnie z którą podatek musi nawiązywać do przejawów zdolności podatkowej, tj. właśnie do ekonomicznych źródeł opodatkowania), podczas gdy zdolność podatkowa *sensu stricto* oznacza, iż ponoszenie ciężarów podatkowych powinno być zindywidualizowane³¹. Dla realizacji obydwu aspektów koncepcji konieczne jest odpowiednie ustalenie zasad pomiaru dochodu.

303

²⁸ Zob. np. M. Bitner, E. Chojna-Duch, J. Chowaniec, M. Grzybowski, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Ślifirczyk, M. Supera-Markowska, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe...*, s. 278–279; E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 109, 121 i 145.

²⁹ W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Materiałne prawo podatkowe* Warszawa 2005, s. 10.

³⁰ Por. A. Mariański, *Krótką historia...*, s. 17.

³¹ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 144 i 182–183.

3. Zróżnicowanie zasad opodatkowania przedsiębiorców w polskim systemie podatków dochodowych

3.1. Wielość rozwiązań w zakresie pomiaru dochodu przedsiębiorców w podatkach dochodowych

Kwestia pomiaru dochodu przedsiębiorców w podatkach dochodowych wiąże się z fundamentalnym zagadnieniem potencjalnych związków prawa podatkowego z prawem bilansowym oraz możliwości wykorzystania wyniku finansowego na potrzeby podatkowe. W tym kontekście we współczesnych systemach podatkowych można wyróżnić dwa podstawowe warianty rozwiązań:

- 1) wykorzystywanie na potrzeby podatkowe wyniku finansowego z dokonaniem do celów podatkowych jego koniecznych korekt (np. w Hiszpanii³² czy w propozycji UE dotyczącej koncepcji C(C)CTB³³, którą ma zastąpić projekt BEFIT³⁴);
- 2) niezależne ustalanie wyniku podatkowego od wyniku finansowego (np. co do zasady w Polsce³⁵).

Jednocześnie przykład Polski pozwala zaobserwować kolejny wariant rozwiązań w tym kontekście, a mianowicie faktyczne zastępowanie wyniku finansowego wynikiem podatkowym. Stanowi to konsekwencję coraz szerszego określania grupy podatników zwolnionych z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz autonomicznych ewidencji podatkowych w postaci podatkowej księgi przychodów i rozchodów czy uproszczonych ewidencji przychodów i kosztów³⁶

³² Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *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*, Warszawa 2019, s. 489–490 i przywołana tam literatura.

³³ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010 oraz *eadem*, *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, nr 9, 11; 2012, nr 2, 5, 10.

³⁴ Zob. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, COM(2021)251 final, Bruksela, 18 maja 2021, s. 14–17 – dalej: COM(2021)251 final.

³⁵ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022, s. 352 i nast. oraz przywołana tam literatura.

³⁶ Szerzej *ibidem*, s. 381–410.

(jakkolwiek nie wszystkie z nich są dostępne dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) i w związku tym w ogóle niestabilizujących wyniku finansowego.

Obecnie w polskim systemie opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi występują następujące metody ustalania ich wyniku podatkowego w kontekście jego potencjalnych związków z wynikiem finansowych lub księgami rachunkowymi:

- 1) ustalanie go formalnie niezależnie od wyniku finansowego, jakkolwiek z wykorzystaniem ksiąg rachunkowych jako narzędzi ewidencyjnych³⁷;
- 2) ustalanie go na bazie wyniku finansowego i jego odpowiedniej korekty w przypadku tzw. estońskiego CIT-u³⁸;
- 3) ustalanie jedynie wyniku podatkowego w przypadku przedsiębiorców prowadzących autonomiczne ewidencje podatkowe³⁹.

Jednak nie dla wszystkich podatników istnieje możliwość swobodnego wyboru metody ustalania dochodu, wobec czego nasuwa się wątpliwość, czy takie zróżnicowanie zasad ustalania wyniku podatkowego nie narusza zasady równego traktowania podatników oraz czy nie wpływa na ich decyzje co do formy prowadzenia działalności gospodarczej (od niej bowiem może zależeć sposób ustalania wyniku), naruszając zasadę neutralności opodatkowania, w myśl której regulacje podatkowe nie powinny wpływać na decyzje przedsiębiorców – te powinny być bowiem podejmowane na podstawie przesłanek ekonomicznych⁴⁰.

Wątpliwości pojawiają się także wobec różnicowania samego wskaźnika zdolności podatkowej w podatkach dochodowych, w których następuje często odejście od dochodu na rzecz przychodu czy innych mierników. W sytuacji gdy zastosowanie różnych mierników lub zasad skutkuje różnym ciężarem podatkowym przy takim samym wyniku finansowym z działalności gospodarczej, mogą się pojawić fundamentalne obiekcje co do faktycznego respektowania takich wartości

³⁷ Zob. zwłaszcza art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

³⁸ Zob. art. 28m u.p.d.o.p.

³⁹ Na przykład spółki partnerskiej prowadzącej podatkową księgę przychodów i rozchodów – zob. art. 24a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

⁴⁰ European Commission, *Common Consolidated Corporate...*, s. 4; M. Desai, J. Hines Jr., *Economic Foundations of International Tax Rules*, Washington 2003.

jak powszechność i równość opodatkowania, które w sumie świadczą o sprawiedliwości systemu podatkowego⁴¹.

3.2. Zasady powszechności, równości i neutralności opodatkowania a ustalanie wyniku podatkowego

W myśl art. 84 Konstytucji RP „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Stosownie natomiast do art. 32 ust. 1 Konstytucji RP „wszyscy są wobec prawa równi”. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego, o ile oczywiście mamy do czynienia z podmiotami charakteryzującymi się określoną wspólną cechą (przy czym równość w prawie podatkowym oznacza też akceptację odmiennego opodatkowania według ekonomicznej zdolności płatniczej)⁴². Zasady powszechności i równości, które uzupełnia jeszcze zasada neutralności, pozostają w ścisłym związku z zasadą sprawiedliwości; w ujęciu wertykalnym wymaga ona rozłożenia ciężaru podatkowego pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności podatkowej. W przypadku przedsiębiorców – jako podmiotów nastawionych z istoty swojej na zys – jako naturalny wskaźnik ich zdolności podatkowej nasuwa się wynik finansowy z ich działalności gospodarczej (skorygowany w niezbędnym zakresie do celów podatkowych). Jednocześnie jednym z kluczowych argumentów przeciw oparciu wyniku podatkowego na wyniku finansowym ma być ryzyko nierealizowania w takim przypadku podstawowej funkcji podatków, tj. funkcji fiskalnej. Zasady rachunkowości finansowej mogą dawać bowiem przedsiębiorcom nadmierną z punktu widzenia podatkowego swobodę decyzyjną co do ujęcia pewnych zdarzeń gospodarczych i – służąc innym celom niż fiskalny – prowadzić do niedoszacowania wyniku podatkowego i zaniżenia dochodów budżetowych. Jednak wobec coraz szerszej gamy instrumentów prawa podatkowego ukierunkowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i optymalizacji podatkowej ryzyko to ulega minimalizacji. Nie można też pominąć tego, iż w pewnych międzynarodowych projektach dotyczących opodatkowania dochodu przedsiębiorców⁴³ punkt wyjścia dla ustalania wyniku

306

⁴¹ Zob. A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe...*, s. 375.

⁴² Zob. *ibidem*, s. 377.

⁴³ Zob. w szczególności art. 6 ust. 5 dyrektywy o CCTB z projektu zawartego w dokumencie Prezydencji Rady UE z dnia 6 czerwca 2019 r. (Prezydencja Rady UE, *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*, 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518) czy OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*,

podatkowego miałyby stanowić właśnie wynik finansowy (odpowiednio skorygowany do celów podatkowych).

W przypadku wdrożenia takiego rozwiązania⁴⁴ przepisy podatkowe odsyłałyby do wyniku finansowego jako punktu wyjścia do ustalenia wyniku podatkowego, koncentrując się na korektach koniecznych z uwagi na odmienne cele oraz zasady rachunkowości finansowej i prawa podatkowego (zarówno wobec ryzyka potencjalnych nadużyć podatkowych ze strony podatników, jak i nadmiernego opodatkowania). Dla realizacji zasad równości i neutralności rozwiązanie takie powinno dotyczyć wszystkich podatników; na wstępie zatem należałoby zapewnić ich objęcie zakresem rachunkowości finansowej. Tymczasem obecny stan jest odmienny, a obserwowana tendencja polega na zwalnianiu coraz większej liczby podatników z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz autonomicznych ewidencji podatkowych, co – jak już wcześniej wskazano – skutkuje zastępowaniem wyniku finansowego wynikiem podatkowym. Stan taki, stanowiąc przeszkodę dla wdrożenia jednolitej i powszechnej metodologii ustalania wyniku podatkowego jako skorygowanego wyniku finansowego⁴⁵, wymagałby stosownych zmian przepisów dla ujednolicenia zakresu podmiotowego ustaw o podatkach dochodowych i ustawy o rachunkowości.

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 4.03.2022).

⁴⁴ Warto zwrócić uwagę, iż w gruncie rzeczy właśnie takie rozwiązanie, tj. pewnej korekty wyniku finansowego do celów podatkowych, zastosowano w tzw. estońskim CIT – zob. art. 28m u.p.d.o.p.

⁴⁵ Zakładając, iż wszyscy podatnicy podatków prowadzący działalność gospodarczą stosowaliby przepisy prawa bilansowego, wiele przepisów podatkowych (np. większość regulacji dotyczących amortyzacji) mogłaby zostać usunięta z ustaw podatkowych, co przyczyniłoby się do ich znacznego uproszczenia i zwiększonej przejrzystości. Wprowadzenie takiej zmiany systemowej powinno też skłonić do zweryfikowania potrzeby utrzymania bardzo szerokich katalogów kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i przychodów zwolnionych, jakie obecnie zawierają ustawy o podatkach dochodowych. Pewne ich ograniczenie mogłoby skutkować faktycznym zbliżeniem wyników podatkowego i finansowego.

3.3. Odstępowanie od ustalania dochodu na rzecz innych wskaźników zdolności podatkowej podatników podatków dochodowych

Zagadnienie faktycznego różnicowania ekonomicznego źródła opodatkowania w podatkach dochodowych dla przedsiębiorców wiąże się w gruncie rzeczy z dwoma kwestiami: zróżnicowaniem zasad pomiaru dochodu przy jednoczesnym uznawaniu, iż przedmiotem opodatkowania ma być właśnie dochód, oraz z zagadnieniem odstępowania od ustalania dochodu na rzecz stosowania innych wskaźników, w szczególności przychodu (zwłaszcza w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych⁴⁶) oraz opodatkowania na bazie znamion dochodu lub domniemanego (przyszłego) dochodu bądź przychodu (jak np. w przypadku podatku minimalnego; chodzi zarówno o podatek minimalny wprowadzony przez tzw. Polski Ład⁴⁷, jak i wcześniej już funkcjonujący⁴⁸ tzw. minimalny podatek od nieruchomości komercyjnych⁴⁹, do którego nawiązuje nowa konstrukcja, zgodnie z którą jeśli podatnik nie osiągnie pewnego zakładanego poziomu rentowności, to jego podstawa opodatkowania zostaje określona poprzez odniesienie się do pewnej wartości referencyjnej, jaką jest wartość majątku czy wysokość przychodów).

Zjawisko opodatkowania przychodu występuje też w innych niż polski współczesnych systemach podatkowych, np. w związku z wprowadzaniem w niektórych krajach tzw. podatków cyfrowych⁵⁰. Są to podatki prezentowane formalnie jako podatki od przychodu, co miałoby uzasadniać zaliczenie ich do podatków pośrednich⁵¹. W istocie mają one jednak uzupełniać niewystarczające opodatkowanie podatkami dochodowymi przedsiębiorstw cyfrowych, w przypadku których

⁴⁶ Zob. ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm.).

⁴⁷ Zob. art. 24ca u.p.d.o.p.

⁴⁸ Zob. art. 24b u.p.d.o.p. i art. 30g u.p.d.o.f.

⁴⁹ Szerzej zob. J. Jankowski, W. Klimiuk, *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.

⁵⁰ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *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*, Wrocław 2021 i przywoływana tam literatura.

⁵¹ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2 i przywołana tam literatura.

istniejące zasady opodatkowania nie są adekwatne do wyzwań współczesnej zglobalizowanej, scyfryzowanej gospodarki, co skutkuje tym, iż opodatkowanie tych przedsiębiorstw nie jest odpowiednie do ich rzeczywistej zdolności podatkowej i narusza zasadę sprawiedliwości⁵². W tych przypadkach wprowadzenie opodatkowania przychodu ma zapewnić systemową sprawiedliwość prawa podatkowego.

Inne przesłanki uzasadniają odchodzenie od opodatkowania dochodu na rzecz przychodu w przypadku nierezydentów – tutaj z kolei chodzi o względy praktyczne (pragmatyczne⁵³). Ma to uprościć rozliczenia zagranicznych podatników i ograniczać nadużycia podatkowe, często trudne do uchwycenia, np. w przypadku dochodów osiąganych w związku ze świadczeniem usług mających charakter niematerialny⁵⁴. W literaturze⁵⁵ wskazuje się, iż opodatkowanie przychodu zagranicznych podmiotów nieposiadających w danym państwie zakładu, jakkolwiek nie spełnia kryteriów zasady zdolności podatkowej, nie powinno być zasadniczo postrzegane jako dyskryminacyjne.

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 można w szczególności obserwować w ramach rozszerzania zakresu opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie. Uzasadnianie go samym dążeniem do „zwiększenia atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenia grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać”⁵⁶ jest zdecydowanie niewystarczające wobec fundamentalnego

⁵² Szerzej M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych... oraz eadem, Hiszpański podatek od usług cyfrowych...* i przywołana tam literatura.

⁵³ Na temat różnych przesłanek odrębnego opodatkowania niektórych dochodów/przychodów (co można odnieść także do rozważań w niniejszym opracowaniu dotyczących odstępowania od wskaźnika dochodu na rzecz innego miernika zdolności podatkowej) zob. W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Materiałne prawo...*, s. 125, gdzie wyróżnia się przesłanki pragmatyczne, aksjologiczne i pozamerytoryczne. Te pierwsze występują w sytuacji, gdy odrębne opodatkowanie ułatwia rozliczenie podatku lub eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania danego dochodu, te drugie, gdy jest ono uzasadnione potrzebą opodatkowania dyskryminacyjnego albo preferencyjnego danych dochodów, trzecie stanowią natomiast przejaw woli prawodawcy niemającej żadnego racjonalnego uzasadnienia i są oznaką „psucia” prawa podatkowego.

⁵⁴ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej...*, s. 68.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 89–90.

⁵⁶ 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

problemu wyłączenia (znaczącego ograniczenia) skonkretyzowania założeń zasady zdolności podatkowej, a przez to zasady sprawiedliwości opodatkowania w ujęciu wertykalnym. Do tego – w sytuacji gdy takie rozwiązania są dostępne tylko dla niektórych przedsiębiorców – zróżnicowanie wynikających z tego zasad opodatkowania podatników tego samego podatku może budzić wątpliwości co do przestrzegania zasad neutralności opodatkowania, równości i sprawiedliwości w ujęciu horyzontalnym. Ponadto wielość rozwiązań komplikuje system podatkowy, a ciągłe zmiany podważają zasadę pewności – jedną z zasad podatkowych mających największe znaczenie z punktu widzenia praw podatnika-przedsiębiorcy. Zasadę tę zalicza się do zasad techniki podatkowej, ale jej znaczenie daleko wykracza poza techniczne aspekty opodatkowania⁵⁷. Jest ona szczególnie istotna w przypadku planowania (i to często w okresach kilkuletnich lub nawet dłuższych) działalności gospodarczej⁵⁸. W tym kontekście jej przestrzeganie służy ochronie konstytucyjnej wartości, jaką jest wolność działalności gospodarczej.

4. Interwencyjny efekt podatku a nieuzasadnione różnicowanie

Zasadniczo efekt podatku można dzielić na obciążający – podporządkowany funkcji fiskalnej, oraz interwencyjny – kiedy to norma podatkowa skłania (ma skłaniać) 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). Wprawdzie ustąpienie przez zasadę zdolności podatkowej miejsca funkcji interwencyjnej jest możliwe (jak wskazuje się w literaturze, w gospodarkach rynkowych standardem jest interwencjonizm podatkowy⁵⁹), lecz wymaga pewnego uzasadnienia, a na wstępie określenia celów interwencyjnych. Wielowymiarowość form aktywności

fizyczne oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie (druk nr 642 z dnia 30 września 2020 r.), s. 19.

⁵⁷ W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 15.

⁵⁸ Por. *ibidem*, s. 16.

⁵⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 77; J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 92.

współczesnego państwa i powszechny zakres jego ingerencji w życie społeczne są zwykle uzasadniane w naukach prawnych i ekonomicznych koniecznością zapewnienia na poziomie zbiorowym realizacji systemu aksjologii społecznej lub dążeniem do zabezpieczenia efektywności gospodarowania poprzez minimalizację zjawisk zawodności rynku⁶⁰.

W kontekście przytoczonego uzasadnienia dla rozszerzania możliwości stosowania opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w polskim systemie podatkowym „zwiększanie atrakcyjności opodatkowania w tej formie” samo w sobie nie wydaje się wystarczające. Tym bardziej iż wielość opcji w gruncie rzeczy komplikuje system, a trudności w ustaleniu ciężaru podatkowego wobec wielości rozwiązań nie zapewniają realizacji zasady określoności ciężaru podatkowego. Określoność dotyczy przy tym w szczególności przedmiotu opodatkowania⁶¹, którym – jeszcze raz należy podkreślić – w podatkach dochodowych powinien być dochód. Tymczasem przedsiębiorcy objęci obowiązkiem podatkowym w podatkach dochodowych w polskim systemie podatkowym mają do czynienia z wieloma rozwiązaniami co do ustalenia dochodu, co może prowadzić do ustalenia różnych ciężarów podatkowych przy takim samym wyniku finansowym z działalności gospodarczej. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, iż nie tylko opodatkowanie zbyt wysokie, ale także opodatkowanie zbyt niskie do zasobów podatnika (oczywiście przy uzasadnionych potrzebach publicznych) może naruszać konstytucyjne wartości (zasada równości oznacza zakaz zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁶²). Równość dopuszcza różne traktowanie przez prawo podmiotów różniących się między sobą, niemniej ewentualne zróżnicowanie musi być uzasadnione, to jest oparte na uznanych kryteriach, przy czym zasadność doboru tego, a nie innego kryterium różnicowania podlegać musi każdorazowej ocenie, między innymi z punktu widzenia zasady sprawiedliwości⁶³.

⁶⁰ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 91 i nast.

⁶¹ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne...*, s. 220.

⁶² Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lipca 2000 r. w sprawie o sygnaturze K 30/99.

⁶³ *Ibidem*.

5. Sprawiedliwe opodatkowanie przedsiębiorców podatkami dochodowymi w aspekcie międzynarodowym

W międzynarodowym prawie podatkowym zasada sprawiedliwości horyzontalnej łączy się z zagadnieniem przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu (eliminowania podwójnego opodatkowania) z jednej strony, a z drugiej – zwalczania zjawisk unikania oraz uchylania 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 opodatkowania mają nie dopuścić do sytuacji braku opodatkowania lub opodatkowania zbyt niskiego w stosunku do zdolności podatkowej podatnika.

312 W przypadku przedsiębiorców zarówno podwójne opodatkowanie, jak i brak opodatkowania, uprzywilejowując jednych podatników względem innych, nie tylko naruszają zasadę sprawiedliwości, ale też zaburzają równą konkurencję. Przedsiębiorcy, którzy na skutek tzw. działań optymalizacyjnych podlegają opodatkowaniu bez uzasadnienia w obiektywnych czynnikach na niższym poziomie niż przedsiębiorcy takich działań niestosujący, uzyskują względem nich uprzywilejowaną pozycję, a wynikające z tego nierówności podważają zasadę sprawiedliwości podatkowej. W tym kontekście na forum OECD została podjęta inicjatywa dotycząca przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (*base erosion and profit shifting* – BEPS) w ramach dążenia do zapewnienia systemu sprawiedliwego opodatkowania międzynarodowego, w którym utrudnia się lub uniemożliwia nie tylko nielegalne uchylanie się od opodatkowania, ale też tzw. działania optymalizacyjne⁶⁴. Z kolei na forum unijnym kwestii tej poświęcono m.in. wspomniany już wcześniej komunikat pt. *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, w którym wskazuje się, iż projekt BEFIT ma zapewnić sprawiedliwszy przydział praw do opodatkowania poszczególnym państwom członkowskim⁶⁵.

⁶⁴ Najnowsze informacje zob. OECD, *News*, b.r., <https://www.oecd.org/tax/beps/news-events/news/> (dostęp: 4.03.2022).

⁶⁵ COM(2021)251 final, s. 15.

6. Podsumowanie i wnioski końcowe

Wśród wartości konstytucyjnych istotnych w kontekście opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi we współczesnych systemach podatkowych kluczowe miejsce zajmuje sprawiedliwość, zarówno w aspekcie horyzontalnym (równość), jak i wertykalnym (zdolność podatkowa). Podatek nakładany w zgodzie z zasadą zdolności podatkowej nie powinien kreować ani obciążeń nadmiernych, ani też zbyt niskich; nieuzasadnione różnicowanie obciążeń podatkowych i innych obowiązków nakładanych na podatników stoi w sprzeczności z zasadą neutralności opodatkowania, a wielość rozwiązań podatkowych i ich zmienność w czasie podważają zasady prostoty i pewności – mające fundamentalne znaczenie w kontekście kolejnej konstytucyjnej wartości, jaką stanowi wolność działalności gospodarczej. Zasady te mogą być przy tym naruszane zarówno w kontekście krajowym, jak i międzynarodowym. W przypadku podatków dochodowych w szczególności może to wiązać się z odstępowaniem od ustalania zdolności podatkowej w tych podatkach przez dochód (na rzecz innych wskaźników) lub ze zróżnicowaniem zasad ustalania samego dochodu.

W sytuacjach odstępowania od stosowania dochodu jako wskaźnika zdolności podatkowej na rzecz innego miernika należy odróżnić sytuacje, gdy to odstępowanie jest właśnie uzasadnione dążeniem do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego (jak np. w przypadku podatku cyfrowego) od sytuacji, gdy motywuje się je innymi przyczynami.

W tym pierwszym przypadku, choćby przejściowo – zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym, do czasu wypracowania rozwiązań docelowych – może być wręcz nieodzowne różnicowanie zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców (np. przedsiębiorstw cyfrowych poprzez ich opodatkowanie podatkiem cyfrowym), aby zapewnić sprawiedliwe i neutralne opodatkowanie. W tym kontekście warto zwrócić uwagę, iż niektóre z problemów leżących u podstaw tak zróżnicowanego podejścia mogą zostać rozwiązane w wyniku kompleksowej reformy zasad określania zdolności podatkowej przedsiębiorców, opracowanej na forum międzynarodowym OECD w ramach projektu BEPS i na forum unijnym w ramach BEFIT.

Natomiast w pozostałych przypadkach zauważyć należy, iż wprawdzie potencjalnym uzasadnieniem może być chęć osiągnięcia w ramach funkcji interwencyjnej pewnego celu, m.in. polityki gospodarczej, ale wymaga to każdorazowo pogłębionej analizy wobec potencjalnie

wynikającego z tego zróżnicowania naruszenia zasad równości i neutralności opodatkowania.

Z kolei w zakresie różnicowania zasad ustalania samego dochodu, wobec narastającego rozwoju norm ogólnego prawa podatkowego ukierunkowanych na minimalizowanie zjawisk unikania opodatkowania, wydaje się coraz bardziej możliwe, aby przyjąć zasadę, iż określanie zdolności podatkowej przedsiębiorców następuje poprzez naturalny jej miernik, jakim jest wynik finansowy z prowadzonej działalności (odpowiednio skorygowany do celów podatkowych), zwłaszcza iż w pewnych projektach międzynarodowych proponuje się właśnie przyjęcie dla potrzeb ustalania wyniku podatkowego koncepcji skorygowanego wyniku finansowego.

Jednocześnie w kontekście licznych i niemal nieustających zmian zasad opodatkowania przedsiębiorców podatkami dochodowymi w polskim systemie podatkowym należy przypomnieć, iż z art. 2 Konstytucji RP (głoszącego, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa) Trybunał Konstytucyjny wywiódł wiele zasad mogących mieć zastosowanie także dla prawa podatkowego, w tym w szczególności zasady: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez państwo prawa, ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz, dostatecznej określoności regulacji prawnych, stanowienia prawa jasnego i zrozumiałego dla obywateli czy rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika⁶⁶, a wśród fundamentalnych wartości konstytucyjnych, oprócz samej sprawiedliwości podatkowej, znajduje się pewność prawa, które powinno określać zasady opodatkowania w sposób jasny i zrozumiały.

314

Bibliografia

- 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., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Collado Yurrita M.Á., Moreno González S., *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, [w:] M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Barcelona 2018.

⁶⁶ W. Nykiel, A. Mariański, *Finanse...*, s. 1483.

- Desai M., Hines Jr. J., *Economic Foundations of International Tax Rules*, Washington 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Drozdowski E.K., *Postulat uregulowania zasady zdolności płatniczej expressis verbis w Konstytucji RP*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- European Commission, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB). General Tax Principles*, Brussels 2004.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gomułowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Jankowski J., Klimiuk W., *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, COM(2021)251 final, Bruksela, 18 maja 2021.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004.
- Mariański A., *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Modzelewski W. (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2005.
- Modzelewski W., Bielawny J. (red.), *Materialne prawo podatkowe*, Warszawa 2005.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nita A., *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.
- Nykiel W., Mariański A., *Finanse publiczne*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II, Warszawa 2016.

- OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 4.03.2022).
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2013, nr 22.
- Prezydencja Rady UE, *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) – State of play*, 9676/19, FISC 278 ECOFIN 518.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „*Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*” 2021, nr 2.
- Supera-Markowska M., *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*, Warszawa 2019.
- Supera-Markowska M., *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*, Wrocław 2021.
- Supera-Markowska M., *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, nr 9, 11; 2012, nr 2, 5, 10.
- Supera-Markowska M., *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W., *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego osób fizycznych*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa: księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.