

*Paweł Borszowski*¹

Pozafiskalny cel zwolnień podatkowych

1. Uwagi ogólne

W przepisach polskiego prawa podatkowego ustawodawca stosunkowo często korzysta z regulacji prawnej, w ramach której wprowadza zwolnienia podatkowe. Zarówno dla doktryny, jak i praktyki podatkowej istotne stają się nie tylko zagadnienia dotyczące przesądzenia, czy regulacje te mają charakter elementów konstrukcji prawnej podatku², czy też jedynie stanowią uzupełnienie tych elementów³. Równie istotne bowiem stają się te zagadnienia, które dotyczą kształtu rozwiązań normatywnych stanowiących podstawę zwolnień podatkowych. Przy tym nie chodzi o analizę tego kształtu normatywnego z punktu widzenia podstawowego celu, jaki powinien realizować ustawodawca podatkowy, podejmując decyzję normatywną o wprowadzeniu danego zwolnienia do przepisów polskiego prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że jest to cel pozafiskalny, który powinien stać się motywacją prawodawcy zarówno do podjęcia decyzji o umieszczeniu danego zwolnienia podatkowego, jak i sformułowania jego kształtu normatywnego. Wydaje się zatem, że jest to jedno z podstawowych zagadnień, które powinien brać pod uwagę ustawodawca podatkowy przy tworzeniu tego środka legistycznego. Nie

75

¹ Paweł Borszowski – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-3570-2101>

² Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 54, gdzie autor wskazuje, że ulgi i zwolnienia systemowe są elementem konstrukcyjnym stanu faktycznego ustaw podatkowych.

³ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 178.

chodzi przy tym jedynie o zapowiadaną realizację celu pozafiskalnego opodatkowania. Pomiedzy projektowanym celem pozafiskalnym opodatkowania a jego realizacją powinna bowiem zachodzić relacja wynikania. Co więcej, wskazana relacja wynikania nie oznacza, że chodzi w tym przypadku jedynie o sytuację, gdy ustawodawca niejako manifestuje spełnienie celu pozafiskalnego opodatkowania. Należy bowiem poszukiwać pewnych determinantów realizacji tego pozafiskalnego celu opodatkowania w ramach kształtu danego zwolnienia podatkowego.

Celem niniejszego opracowania jest próba sformułowania pewnych determinantów, które powinien uwzględniać ustawodawca, tworząc zwolnienie podatkowe jako spełnienie celu pozafiskalnego opodatkowania.

Hipoteza dotyczy zatem stwierdzenia, że ustawodawca podatkowy powinien w każdym przypadku uwzględniać je jako realizację wybranego celu pozafiskalnego opodatkowania. Uwzględnienie to polega w pierwszej kolejności na ustaleniu tych determinantów (pierwszy etap) oraz sformułowaniu kształtu zwolnienia podatkowego (drugi etap), z zastosowaniem wcześniej przyjętych determinantów bądź tych, które dotyczą samego kształtu tego zwolnienia.

2. Ustalenie determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych

Jak wskazano, pierwszym etapem uwzględnienia determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych jest ich ustalenie. Prawodawca, podejmując decyzje o wprowadzeniu danego zwolnienia podatkowego, powinien w pierwszej kolejności ustalić, jaki cel bądź cele pozafiskalne zamierza zrealizować poprzez umieszczenie tego rozwiązania normatywnego. Kluczowe na tym etapie będzie więc zidentyfikowanie celu bądź celów pozafiskalnych, które będą podstawą wprowadzenia danego zwolnienia podatkowego. Dla ustawodawcy konieczne staje się zatem rozważenie, czy ta konstrukcja prawna jest umieszczana w przepisach prawa podatkowego jako realizacja wyłącznie jednego celu pozafiskalnego, czy też kilku różnych. Cel ten powinien zostać określony przez normodawcę już przy samym podjęciu decyzji o skonstruowaniu takiego rozwiązania normatywnego. Nie powinno zatem dochodzić do takich sytuacji, gdy dopiero poprzez sformułowanie kształtu zwolnienia podatkowego można ustalić, jakie są cele pozafiskalne, dla których ta regulacja została wprowadzona. Nie chodzi przy tym jedynie o ogólne określenie, że chodzi o społeczny czy gospodarczy cel opodatkowania. Są to niewątpliwie cele pozafiskal-

ne opodatkowania o charakterze podstawowym. Przy tym w konkretnym przypadku legislacyjnym nabierają one wymiaru bardziej szczegółowego, a więc także można będzie wówczas mówić o konstruowaniu zwolnienia podatkowego na drugim poziomie szczegółowości, gdzie za pierwszy wypada uznać ten poziom, który wynika z samego sformułowania, jak choćby gospodarczy cel opodatkowania. Drugi poziom szczegółowości powinien być zatem zidentyfikowany przez normodawcę jeszcze przed wyrażeniem kształtu tego zwolnienia podatkowego.

Dynamiczny rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej, którego skutki obserwujemy w ramach rozwiązań polskiego prawa podatkowego, także w przypadku zwolnień podatkowych, staje się przyczyną tworzenia nie tylko coraz bardziej rozbudowanych unormowań. Również w odniesieniu do zwolnień podatkowych może przejawiać się w coraz częstszym konstytuowaniu rozwiązań, które nie tylko będą stanowiły realizację co najmniej dwóch rodzajowo odmiennych celów pozafiskalnych opodatkowania, biorąc pod uwagę ich pierwszy poziom szczegółowości. Może się to wyrażać także jednoczesnym spełnianiem tych celów, biorąc pod uwagę ich drugi poziom szczegółowości, tj. zarówno w obrębie danego rodzajowego celu, jak i powiązania kilku różnych. Tak więc dane zwolnienie podatkowe stanie się realizacją dwóch lub większej liczby celów, które wyróżnimy przykładowo w obszarze celów społecznych opodatkowania. Może to być również skutkiem spełnienia dwóch lub większej liczby celów, które ustalimy na drugim poziomie szczegółowości, nie tylko w obszarze jednego rodzajowo określonego celu opodatkowania. Przykładowo zatem: zwolnienie podatkowe będzie motywowane realizacją dwóch celów wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości w ramach celu społecznego opodatkowania i jednego w ramach celu gospodarczego opodatkowania.

Należałoby to określić jako **determinanty pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych**. Trzeba je nazwać **determinantami wyboru tego celu na danym poziomie szczegółowości**. Tak więc mogą one zostać wyrażone na pierwszym i drugim poziomie szczegółowości. Powinny służyć ustawodawcy podatkowemu nie tylko do decyzji w przedmiocie danego pozafiskalnego celu opodatkowania w ramach pierwszego poziomu szczegółowości. Nie należy bowiem przyjmować założenia, że w każdym przypadku w pierwszej kolejności wypada bazować, przykładowo, na społecznym celu opodatkowania, by dopiero w ramach zastosowania kolejnego determinantu „przejsć” do ustalania konkretnego celu w ramach drugiego poziomu szczegółowości. Ich rolą jest bowiem dopasowanie decyzji ustawodawcy dotyczącej zwolnienia podatkowego do tego, co *de facto* zamierza osiągnąć. Stąd też w konkretnym przypadku mogą one posłużyć jako wskazanie dwóch konkretnych celów pozafiskalnych

opodatkowania, jak choćby zwolnienia dochodów przeznaczonych na cele statutowe w zakresie danej działalności⁴, gdzie cel statutowy w ramach tej działalności może być oceniany jako konkretny i formułowany na drugim poziomie szczegółowości.

Z uwagi na rolę tych determinantów można je wyrazić jako **rodzajowe bądź szczegółowości pozafiskalnego celu opodatkowania**. Określenie to bowiem oddaje ich istotę – chodzi o ewentualny wybór rodzaju pozafiskalnego celu opodatkowania, a następnie ich szczegółowość.

W dalszej kolejności trzeba przyjąć **determinanty stopnia pozafiskalnego celu opodatkowania**. Odgrywają one podwójną rolę, gdyż można je wskazać na tym etapie analizy, a więc w ramach samego podjęcia decyzji o wprowadzeniu zwolnienia podatkowego, jak i formułowania jego kształtu normatywnego. Na tym kolejnym etapie przybierają postać determinantów stopnia spełnienia danego celu pozafiskalnego opodatkowania.

Należy także zauważyć, że o ile wyróżnione jako pierwsze determinanty rodzajowe czy też szczegółowości mają w pewnym sensie charakter obligatoryjny, gdyż powinny mieć zastosowanie w każdym przypadku, to już determinanty stopnia wykazywane na tym etapie nie zawsze mogą mieć zastosowanie. Ich rolą jest bowiem ukazanie „zakładanego” stopnia realizacji różnych pozafiskalnych celów opodatkowania zarówno pierwszego, jak i drugiego poziomu, jednakże w przypadku, gdy mamy do czynienia co najmniej z dwoma z nich. Determinanty stopnia będą bowiem służyć wyrażeniu relacji pomiędzy społecznym i gospodarczym celem opodatkowania, na podstawie których ustawodawca podejmuje decyzję o wprowadzeniu danego zwolnienia bądź też ukazaniu takiej relacji pomiędzy przykładowo dwoma społecznymi celami opodatkowania, czy też relacji pomiędzy nimi w powiązaniu z jednym bądź większą liczbą gospodarczych celów opodatkowania wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości.

Tak więc w przypadku, gdy ustawodawca podatkowy, projektując decyzję o umieszczeniu danego zwolnienia podatkowego, korzysta co najmniej z dwóch celów pozafiskalnych, aktualizują się wskazane determinanty. Przy tym ich zakres będzie uzależniony od decyzji ustawodawcy w przedmiocie skorzystania z danej liczby tych celów. W przypadku gdy w grę wchodzi zarówno gospodarczy, jak i społeczny cel opodatkowania, determinanty te wskazują na stopień w takim sensie, że za ich pomocą należy rozstrzygnąć przeważającą rolę jednego z nich. Można zatem mieć do czynienia z preferencją ustawodawcy, gdy chodzi przykładowo o społeczny cel opodatkowania w ramach danego zwolnienia i w związku z tym ko-

⁴ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.).

nieczne stanie się wykazanie uzupełniającego charakteru drugiego z nich. Ustalenie preferencji może nastąpić poprzez zastosowanie dwóch metod. W pierwszej kolejności chodzi o metodę „procentową” tzn. uproszczenie polegające na badaniu całościowej realizacji pozafiskalnych celów opodatkowania, gdzie można, w pewnym oczywiście przybliżeniu, wyznaczyć procentowo większy udział realizacji danego pozafiskalnego celu opodatkowania kosztem innego. Drugą metodę można nazwać „obszarową”, relacja preferencji odnosi się w niej do badania obszarów realizacji danego celu pozafiskalnego opodatkowania. W tym przypadku dopiero poprzez ustalenie obszarów odnoszących się do danego celu pozafiskalnego opodatkowania i ich łącznego zestawienia można uzyskać badaną relację.

Uwagi dotyczące determinantów stopnia pozafiskalnego celu opodatkowania należałoby odnieść również do ich badania na drugim umownie określonym poziomie szczegółowości. Będą one zatem służyć ustawodawcy podatkowemu do podjęcia decyzji, czy i na ile w pierwszej kolejności wyróżnić cele w ramach tego poziomu szczegółowości. Można zatem mieć do czynienia z sytuacją preferencji jednego z tych celów względem innego, który rozpatrujemy w ramach społecznego celu opodatkowania z uwagi na – przykładowo – cele statutowe danego podmiotu, gdzie dochody tego podmiotu przeznaczone na dany rodzaj działalności wskazanej w statucie będą mogły podlegać zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych⁵. Dla ustawodawcy podatkowego kluczowe stanie się zatem ustalenie, czy będzie w taki sposób konstruował zwolnienie podatkowe, by podkreślić preferencję w odniesieniu do danego rodzaju działalności określonej w statucie danego podmiotu. Inne rozwiązanie o charakterze elastycznym będzie takie, gdy decyzję co do preferencji w realizacji tego celu na drugim poziomie szczegółowości pozostawi konkretnemu podatnikowi.

Zastosowanie preferencji na etapie formułowania zwolnienia przez samego ustawodawcę może przejawiać się poprzez użycie różnych rozwiązań legislacyjnych – w pierwszej kolejności takich, poprzez które można ustalić obszar danego zwolnienia, jak choćby odniesionego do przychodów z danej statutowo określonej działalności. Wykorzystanie przy wyrażeniu tej preferencji na przykład określeń nieostrych, dopasowanych do danej działalności, bez wskazywania na konkretne – kazuistycznie wyszczególnione jej rodzaje może zatem wskazywać na taką preferencję normodawcy.

Podobne uwagi można poczynić, gdy chodzi o badanie relacji w ramach tzw. krzyżowania się celów pozafiskalnych opodatkowania, wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości. Chodzi zatem o zamierzone

⁵ Zob. przywoływany już przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

i niezamierzone umieszczenie takich regulacji, w ramach których można dopatrywać się jednoczesnego bądź niejednoczesnego realizowania na przykład dwóch celów społecznych i dwóch celów gospodarczych opodatkowania, a pomiędzy nimi można badać także relacje preferencji i uzupełniania. Zadaniem tych determinantów będzie więc wprowadzenie ewentualnej relacji preferencji i uzupełnienia pomiędzy celami wyróżnionymi na drugim poziomie szczegółowości. Nie zawsze musi to być konsekwencją tak przyjętej relacji pomiędzy celami wskazanymi na pierwszym poziomie szczegółowości.

3. Determinanty kształtu zwolnienia podatkowego

80

Jak zauważono, determinanty kształtu zwolnienia podatkowego dotyczą wyrażenia przez tę konstrukcję normatywną danego pozafiskalnego celu opodatkowania. W pierwszej kolejności należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy poprzez kształt danego zwolnienia podatkowego ustawodawca powinien w sposób bezpośredni bądź też pośredni ujawnić cel pozafiskalny opodatkowania. Z uwagi na istotę tej konstrukcji prawno-podatkowej wypada przyjąć jako regułę konieczność jego bezpośredniego wyrażenia w ramach zwolnienia podatkowego. Nie wyklucza to jednakże takich sytuacji, gdy wyjątkowo normodawca przedstawi ten cel pozafiskalny w sposób pośredni. Można zatem wskazać **determinant reguły bezpośredniego wyrażenia danego pozafiskalnego celu opodatkowania**. Może on przejawiać się, gdy chodzi o dany cel pozafiskalny opodatkowania wyróżniony zarówno na pierwszym, jak i drugim poziomie szczegółowości.

Determinant ten może mieć zatem również zastosowanie, gdy chodzi o budowanie kształtu tej konstrukcji wyłącznie na podstawie jednego bądź kilku pozafiskalnych celów opodatkowania. W konkretnym przypadku determinant reguły bezpośredniego wyrażenia danego pozafiskalnego celu opodatkowania będzie przejawiał się w ramach analizowanej już relacji preferencji.

Jako kolejny należałoby wyróżnić determinant **budowy kształtu danego zwolnienia podatkowego**. Chodzi rzecz jasna o budowę tego zwolnienia z uwagi na dany pozafiskalny cel opodatkowania. Kluczowa w tym momencie analizy staje się odpowiedź na pytanie o dopuszczalność stosowania takich środków legislacyjnych, które dawałyby możliwość właściwego obrazu danego celu pozafiskalnego opodatkowania. Wydaje się, że takim rozwiązaniem legislacyjnym są określenia nieostre, które *de facto* są stosunkowo często stosowane w konstrukcji poszczególnych zwolnień

podatkowych. Stąd też kluczowe staje się nie tyle pytanie o możliwość ich stosowania, ile raczej o sposób ich wykorzystywania. Niewątpliwie korzystanie przez ustawodawcę z tego rodzaju rozwiązania legislacyjnego jest swoistym wyzwaniem dla praktyki podatkowej. Użycie określeń nieostrych w ramach zwolnień podatkowych może bowiem rodzić obawy, gdy chodzi o właściwe „odczytanie” zakresu tego zwolnienia.

Należałoby zatem wskazać pewne **determinanty dla korzystania z określeń nieostrych** w tym przypadku. Biorąc pod uwagę konsekwencje ich wprowadzania dla danej regulacji podatkowej czy instytucji prawnej z jednej strony, z drugiej zaś istotę regulacji zwolnienia podatkowego, trzeba rozważyć determinant dotyczący *de facto* możliwości korzystania z tego rozwiązania legislacyjnego. Uwzględniając nie tylko praktykę legislacyjną, ale także wzgląd na stosunkowo wygodny środek legislacyjny dla wyrażenia danego celu pozafiskalnego opodatkowania, nie należy wyprowadzać determinantu ograniczonego stosowania tego rozwiązania legislacyjnego. Jednocześnie nie powinno się ustanawiać takiego determinantu, który byłby wskazówką dla ustawodawcy do korzystania każdorazowo z określeń nieostrych.

Trzeba w związku z tym przyjąć determinant korzystania z tego środka zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego dla bezpośredniego wyrażenia danego celu pozafiskalnego opodatkowania. **Można to zatem ująć jako determinant użycia określenia nieostrego dla bezpośredniego wyrażenia celu pozafiskalnego opodatkowania.**

Użycie tego determinantu w tym przypadku pozwoli w sposób stosunkowo elastyczny ująć pozafiskalny cel opodatkowania i jednocześnie powinno pozytywnie wpływać na praktykę stosowania zwolnienia podatkowego, gdyż niejako z góry można spodziewać się takiego środka legislacyjnego.

Z kolei w ograniczonym wymiarze wypadałoby postulować posługiwanie się tym zwrotem normatywnym, gdy chodzi o pośrednie odzwierciedlenie pozafiskalnych celów opodatkowania z uwagi na obawę wykreowania zbyt dużego obszaru nieostrości.

Należałoby również wskazać determinanty dotyczące samego sposobu ujęcia danego celu pozafiskalnego w ramach zwolnienia podatkowego. Można zatem wyróżnić **determinant takiego korzystania z określeń nieostrych, który w ograniczonym stopniu otwierałby zakres zwolnienia** jako konsekwencji użycia tego środka zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego. W praktyce należałoby więc unikać takich sytuacji, w których w zakresie zwolnienia podatkowego określenie nieostre byłoby umieszczone tuż przy otwarciu, jak również „w pobliżu” końcowego fragmentu regulacji. Najlepszym wyjściem byłoby zatem wprowadzenie go wewnątrz unormowania tej konstrukcji prawnej.

Natomiast w przypadku, gdy wyjątkowo ustawodawca umieszcza określenie nieostre w początkowej części sformułowania danego zwolnienia podatkowego, można ewentualnie rozważyć możliwość wprowadzenia definicji legalnej ograniczającej nieostrość przepisów prawa podatkowego. Przy tym definicja ta musiałaby być dostosowana do danego zwolnienia podatkowego. Chodziłoby zatem o taką definicję, której celem byłoby wyłącznie wyjaśnienie wątpliwości jako skutku powstałego obszaru nieostrości. Można zatem w tym przypadku wyróżnić **determinant wprowadzenia definicji legalnej ograniczającej nieostrość przepisu statuującego zwolnienie podatkowe**. Definicja ta pełniłaby zatem nie tylko funkcję ograniczenia obszaru nieostrości, ale jednocześnie poprzez jej normatywny kształt ustawodawca doprecyzowałby zakres zwolnienia podatkowego, a *de facto* przedstawił dane służące domknięciu otwartego zakresu tego zwolnienia.

4. Podsumowanie

82 Nadawanie właściwego kształtu rozwiązaniom funkcjonującym w przepisach prawa podatkowego powinno opierać się na ustalaniu pewnych determinantów – zarówno co do podjęcia decyzji o wprowadzeniu danego unormowania, jak i jego kształtu. Nie ulega wątpliwości, że także w odniesieniu do regulacji zwolnień podatkowych takie determinanty powinny mieć zastosowanie. W praktyce podatkowej kluczowe znaczenie ma bowiem „odczytanie” zakresu tego zwolnienia na podstawie dostępnych reguł wykładni prawa podatkowego.

Wyróżnione w opracowaniu dwie grupy determinantów, a więc ustalenie pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych i samego kształtu zwolnień podatkowych, stanowią pewną propozycję, gdy chodzi o analizę konstrukcji tych zwolnień. Jednocześnie w ramach każdej z tych grup można przyjąć bardziej szczegółowe determinanty, których zastosowanie będzie uzależnione od rozwiązania, które ustawodawca zamierza wprowadzić.

Umieszczanie w przepisach prawa podatkowego zwolnień podatkowych motywowanych pozafiskalnym celem opodatkowania stanowi bowiem dla ustawodawcy podatkowego mechanizm zapewniający także „dopasowanie” całej konstrukcji danego podatku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

W związku z tym kolejnym zagadnieniem, które należy poddać dyskusji, jest ustalenie tych determinantów w odniesieniu do konkretnego podatku, z właściwą dla niego siatką pojęciową.

Bibliografia

Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.).

Streszczenie

Wprowadzenie regulacji danego zwolnienia podatkowego wiąże się z realizacją celu pozafiskalnego opodatkowania. Zarówno dla doktryny, jak i praktyki podatkowej istotne staje się poszukiwanie determinantów wprowadzenia tych zwolnień. Chodzi zatem o ustalenie determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych. W opracowaniu autor wskazał dwie grupy determinantów – ustalenie pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych, a także samego kształtu zwolnień podatkowych. Jednocześnie w ramach każdej z tych grup można zaproponować bardziej szczegółowe determinanty. Ich zastosowanie służy także dopasowaniu całokształtu konstrukcji podatku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Słowa kluczowe: cele zwolnień podatkowych, elementy konstrukcji prawnej podatku, determinanty zwolnienia podatkowego