

OBRÓT POWSZECHNY I GOSPODARCZY

PROBLEMY

PODATKOWOPRAWNE

REDAKCJA NAUKOWA:
Iwona Ramus

RECENZENCI

prof. nadzw. dr hab. HENRYK DZWONKOWSKI
Uniwersytet Łódzki
dr hab. WOJCIECH MORAWSKI
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
dr hab. prof. KUL PAWEŁ SMOLEŃ
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
prof. nadzw. dr hab. BOŻENA WIECZORSKA
Wyższa Szkoła Prawa i Administracji Rzeszów–Przemysł

REDAKTOR NAUKOWY

Iwona Ramus
e-mail: iwona.ramus@gmail.com

REDAKTOR PROWADZĄCY

Szymon Gumienik

REDAKTOR TECHNICZNY

Paweł Banasiak

KOREKTA

Damian Kaja

PROJEKT OKŁADKI

Krzysztof Galus

© Copyright by Wydawnictwo Adam Marszałek

Wszystkie prawa zastrzeżone. Książka, którą nabyłeś, jest dziełem twórcy i wydawcy. Żadna jej część nie może być reprodukowana jakimkolwiek sposobem – mechanicznie, elektronicznie, drogą fotokopii itp. – bez pisemnego zezwolenia wydawcy. Jeśli cytujesz fragmenty tej książki, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło

Toruń 2014

ISBN 978-83-7780-960-0

Wydawnictwo prowadzi sprzedaż wysyłkową:
tel./fax 56 648 50 70, e-mail: marketing@marszalek.com.pl

Wydawnictwo Adam Marszałek, ul. Lubicka 44, 87–100 Toruń
tel./fax 56 648 50 70; tel. 56 660 81 60, 56 664 22 35
e-mail: info@marszalek.com.pl www.marszalek.com.pl
Drukarnia nr 2, ul. Warszawska 52, 87–148 Łysomice, tel. 56 678 34 78

Spis treści

WPROWADZENIE DO CYKLU MONOGRAFII „Obrót powszechny i gospodarczy – problemy prawne i rynkowe”	13
WSTĘP (Iwona Ramus, Bogdan Rutkowski)	18

Część I

WYBRANE PROBLEMY PRAWA PODATKOWEGO OGÓLNEGO

ROZDZIAŁ 1: <i>Ciężar dowodzenia w prawie podatkowym</i> (Adam Nita)	23
1. Wstęp	23
2. Orzecznicze i doktrynalne koncepcje nakładania ciężaru dowodu na stronę postępowania podatkowego	23
3. Organ podatkowy jako podmiot obciążony powinnością dowodzenia	30
ROZDZIAŁ 2: <i>Obejście prawa podatkowego – zarys regulacji</i> (Mariusz Macudziński)	36
1. Wstęp	36
2. Charakterystyka i znaczenie pojęcia – definicje	37
3. Klauzula <i>In fraudem tributum legis</i> , sens regulacji, rola organów podatkowych	44
4. Wnioski	55
ROZDZIAŁ 3: <i>Instytucje finansowe jako źródło informacji organów podatkowych</i> (Bogdan Rutkowski)	58
1. Wstęp	58
2. Finansowa tajemnica zawodowa	59
3. Organy podatkowe	63
4. Uprawnienia i kompetencje organów podatkowych związane z żądaniem udzielenia informacji przez instytucje finansowe w oparciu o art. 82 o.p.	66

5. Art. 182–185 o.p. jako podstawa żądania informacji przez organy podatkowe od instytucji finansowych	70
6. Informacje instytucji finansowych w trakcie czynności sprawdzających	76
7. Instrumenty ochrony informacji otrzymanych od instytucji finansowych	77
8. Wnioski	79
ROZDZIAŁ 4: <i>Normatywne uwarunkowania ponoszenia odpowiedzialności przez osoby trzecie w prawie podatkowym na przykładzie odpowiedzialności za zobowiązania spółte</i> (Paweł Marek Woroniecki)	82
1. Wstęp	82
2. Kategorie należności objętych odpowiedzialnością podatkową osób trzecich oraz sposób rozstrzygnięcia o niej	83
3. Podmioty odpowiedzialne i szczegółowe warunki ich odpowiedzialności za należności podatkowe spółek wymienionych w art. 115 O.p.	86
4. Odpowiedzialność za należności podatkowe pozostałych spółek ...	90
5. Pozostałe (wspólne) uwarunkowania ponoszenia odpowiedzialności za należności podatkowe spółek	96
6. Wnioski	97
ROZDZIAŁ 5: <i>Sprzeciw przedsiębiorcy na czynności kontrolne. Uwagi de lege lata i de lege ferenda</i> (Małgorzata Futera)	100
1. Wstęp	100
2. Charakter i istota kontroli oraz nadzoru	102
3. Regulacje prawne dotyczące instytucji sprzeciwu w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej	104
4. Sprzeciw jako środek ochrony praw kontrolowanego przedsiębiorcy i spór o charakter procesowy sprzeciwu	108
5. Zarzuty w odniesieniu do instytucji sprzeciwu i jej skuteczności. Postulaty <i>de lege ferenda</i>	111
6. Wnioski	115
ROZDZIAŁ 6: <i>Zmiany w regulacji ogólnych interpretacji prawa podatkowego</i> (Kamil Kruszewski)	119
1. Wstęp	119
2. Istota i funkcje interpretacji ogólnych	120
3. Zakres dokonanych zmian	122

3.1. Wprowadzenie	122
3.2. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej	123
3.3. Treść wniosku	125
3.4. Tryb zaskarżania	130
4. Poprawność legislacyjna dokonanych zmian	131
5. Wnioski	134

Część 2

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG – WYBRANE ASPEKTY

ROZDZIAŁ 7: <i>Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług – podmiot mający prawo do odliczenia podatku naliczonego</i> (Adam Bartosiewicz)	139
1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w jednostkach samorządu terytorialnego oraz gminnych jednostkach organizacyjnych	139
2. Status podatnika	139
3. Podatnikiem – gmina czy urząd gminy?	143
4. Samorządowe jednostki organizacyjne jako odrębni podatnicy podatku od towarów i usług	145
5. Samorządowe jednostki budżetowe a kwestia podmiotowości w podatku od towarów i usług	147
6. Czynności gminy jako organu władzy publicznej a obrót w świetle u.p.t.u.	149
7. Prawo do odliczenia – związek ze sprzedażą opodatkowaną	152
8. Problem odliczeń częściowych – liczenie struktury a „obróć” niepodlegający podatkowi od towarów i usług	152
9. Problem odliczeń częściowych od wytworzenia (zakupu) budowli i budynków – odliczenia częściowe	157
10. Zakupy (w których zawarty jest podatek naliczony) sfinansowane z dotacji	160
ROZDZIAŁ 8: <i>Ewolucja instytucji „ulgi na złe długi” w ustawie o podatku od towarów i usług w aspekcie przepisów wspólnotowych</i> (Anna Maria Kolasa)	163
1. Wstęp	163
2. Istota „złego długu” w prawie podatkowym	163
3. „Ulga na złe długi” w odniesieniu do zasad konstrukcyjnych wspólnotowego systemu VAT	165

4. Funkcjonowanie „ulgi na złe długi” w ustawie o podatku od towarów i usług	169
4.1. Mechanizm korekty z tytułu „złych długów”	169
4.2. Warunki skorzystania z „ulgi na złe długi”	169
5. Wnioski	175
ROZDZIAŁ 9: <i>Zastosowanie klauzuli dobrej wiary w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT. Wybrane zagadnienia</i> (Paweł Mikula)	
1. Wstęp	178
2. Pojęcie dobrej wiary w prawie prywatnym – wybrane zagadnienia	182
3. Analiza wybranych orzeczeń Trybunału dotyczących dobrej wiary w opodatkowaniu VAT	185
3.1. Wyrok w sprawie Optigen z 2006 r.	185
3.2. Wyrok w sprawie Axel Kittel z 2006 r.	187
3.3. Wyrok w sprawie Teleos z 2007 r.	190
3.4. Wyrok w sprawie Netto Supermarkt z 2008 r.	192
3.5. Wyrok w sprawie Mahageben z 2012 r.	194
3.6. Wyrok w sprawie R. z 2010 r.	195
3.7. Inne wyroki	197
4. Podsumowanie z orzecznictwa Trybunału	198
5. Wnioski	200
ROZDZIAŁ 10: <i>Dysfunkcyjność ekonomiczna podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych Unii Europejskiej</i> (Jacek Adam Pastuszka)	
1. Wstęp	202
2. Ocena systemu VAT	204
3. Propozycje zmian	211
4. Wnioski	217
ROZDZIAŁ 11: <i>Przesłanki i warunki rozliczania podatku od towarów i usług przez gminy a kwalifikowalność podatku VAT w projektach unijnych</i> (Stanisław Sarzyński)	
1. Wstęp	220
2. Przesłanki opodatkowania czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego	222
3. Powody rozliczania podatku od towarów i usług przez gminę ...	223

4. Warunki rozliczania podatku od towarów i usług przez gminę . . .	224
5. Czynności opodatkowane wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne	230
6. Warianty rozliczeń podatku od towarów i usług przez gminę	236
7. Kwalifikowalność podatku VAT	238
8. Wpływ uchwały siedmiu sędziów NSA z 24 czerwca 2013 roku na ocenę kwalifikowalności podatku VAT	243
9. Wnioski	245

Część 3

WYBRANE ASPEKTY OPODATKOWANIA DOCHODÓW OSÓB FIZYCZNYCH I PRAWNYCH

ROZDZIAŁ 12: <i>„Ulga meldunkowa” w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości a zasada równości wobec prawa – uwagi w zakresie konstytucyjności przepisów ustawy podatkowej</i> (Leszek Bielecki)	251
1. Zasada równości – kwestie zasadnicze	251
2. Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych lub wybudowanych do 31 grudnia 2006 r.	256
3. Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych lub wybudowanych w okresie od 1 stycznia 2009 r.	257
4. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w zakresie „ulgi meldunkowej” (2007–2008)	259
5. Konstytucyjność przepisów ustawy podatkowej – próba analizy	262
6. Wnioski	265

ROZDZIAŁ 13: <i>Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 roku</i> (Iwona Biernat-Baran)	269
1. Wstęp	269
2. Charakterystyka instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych	270
3. Sentencja wyroku Trybunału Konstytucyjnego	272
4. Omówienie rozstrzygnięcia i uzasadnienia Trybunału Konstytucyjnego	273
5. Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego	276

ROZDZIAŁ 14: <i>Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a możliwość skorzystania z nich przez podatników o różnym statusie materialnym</i> (Magdalena Górską)	288
1. Wstęp	288
2. Pojęcie ulgi	288
3. Cele ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych	290
4. Konstrukcja ulg	292
5. Nieefektywność ulg podatkowych	296
6. Wnioski	300
ROZDZIAŁ 15: <i>Rozliczenie straty zakładu zagranicznego przez podmiot krajowy. Przyczynek do badań nad wykładnią prounijną</i> (Patrik Prus)	303
1. Wstęp	303
2. Wykładnia prounijna	304
3. Swobody traktatowe	307
4. Pojęcie zakładu zagranicznego na gruncie Modelu Konwencji OECD oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ..	309
5. Rozliczenie straty zakładu zagranicznego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	311
6. Rozliczenie straty zakładu zagranicznego w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE	313
7. Rozliczenie straty zakładu zagranicznego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych	317
8. Wnioski	319

Część 4

PODATKI SAMORZĄDOWE – WYBRANE PROBLEMY

ROZDZIAŁ 16: <i>Działalność gospodarcza jako determinanta podatku od nieruchomości</i> (Andrzej Gorgol)	325
1. Wstęp	325
2. Definiowanie działalności gospodarczej na potrzeby stosowania prawa podatkowego	326
3. Definicja działalności gospodarczej sformułowana dla celów stosowania podatków i opłat lokalnych	329
4. Działalność gospodarcza według przepisów publicznego prawa gospodarczego	334
5. Podatkowa kwalifikacja prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika podatku od nieruchomości z wykorzystaniem nieruchomości lub obiektów budowlanych	339
6. Wnioski	344

ROZDZIAŁ 17: <i>Zwolnienie od podatku od środków transportowych pojazdów samochodowych i przyczep przeznaczonych do nauki jazdy</i> (Rafał Bucholski)	348
1. Wstęp	348
2. Pojazd specjalny w orzecznictwie sądów administracyjnych	350
3. Ustalanie stanu faktycznego w sprawach opodatkowania pojazdów przeznaczonych do nauki jazdy	358
4. Podatkowoprawną wykładnią pojęcia „pojazd specjalny”	361
5. Wnioski	367
ROZDZIAŁ 18: <i>Określenie wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych z uwzględnieniem opinii biegłego w podatkach lokalnych</i> (Ireneusz Nowak)	373
1. Wstęp	373
2. Status biegłego w prawie podatkowym	374
3. Powołanie biegłego	376
4. Biegły a podatki lokalne	378
5. Zasada swobodnej oceny dowodów a opinia biegłego	382
6. Wnioski	386
ROZDZIAŁ 19: <i>Samorządowe kolegium odwoławcze jako szczególny organ podatkowy – wybrane zagadnienia</i> (Maciej Pikuła)	390
1. Wstęp	390
2. Charakter prawny i pozycja ustrojowa samorządowego kolegium odwoławczego	391
3. Model orzekania samorządowego kolegium odwoławczego	394
4. Samorządowe kolegium odwoławcze jako podatkowy organ odwoławczy	397
5. Wnioski	402
ROZDZIAŁ 20: <i>Sankcyjna stawka w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz w podatku od spadków i darowizn</i> (Beata Stępień-Świderek)	405
1. Wstęp	405
2. Stawka sankcyjna a instytucja przedawnienia w prawie podatkowym	407
3. Stosowanie sankcyjnej stawki w podatku od czynności cywilnoprawnych	412

4. Stosowanie sankcyjnej stawki w podatku od spadków i darowizn	421
5. Wnioski	426
ZAKOŃCZENIE (Iwona Ramus, Bogdan Rutkowski)	431
BIBLIOGRAFIA	436

ZAKOŃCZENIE

Omówione wybrane problemy związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego mają swoje źródło nie tylko w samym brzmieniu przepisów prawa podatkowego, ale również w sposobie ich stosowania przez organy administracji podatkowej. Problemy o podobnym ciężarze gatunkowym wynikają zarówno z przepisów prawa podatkowego ogólnego, jak i szczegółowego. Z częścią z nich zdecydowali się zmierzyć Autorzy rozdziałów niniejszej monografii. Wyniki analizy poszczególnych zagadnień zdają się potwierdzać tezę o podstawowej funkcji prawa podatkowego, jaką jest ochrona interesu finansowego władzy publicznej, polegającego na zapewnieniu systematyczności wpływów z tytułu podatków. Służyć temu ma również skuteczność egzekwowania zobowiązań podatkowych. Ta przesłanka ma zasadnicze znaczenie nawet w sytuacjach braku całkowitej pewności co do faktu, czy świadczenie podatkowe jest, w świetle przepisów, świadczeniem rzeczywiście należnym. Większość instrumentów podatkowoprawnych umożliwia realizację tychże właśnie celów.

Istotnym zagadnieniem, rozpoczynającym w monografii rozważania poświęcone prawu podatkowemu ogólnemu, jest problem ciężaru dowodzenia faktów w prawie podatkowym. Poważne wątpliwości budzi tu udzielenie prawidłowej odpowiedzi na pytanie, na kim tak naprawdę spoczywa ciężar dowodzenia faktów: czy na prowadzącym postępowanie organie podatkowym czy też na podatniku. Organy podatkowe, wykorzystując obowiązki dokumentacyjne podatników wynikające z prawa materialnego, w praktyce przerzucają na nich ciężar dowodzenia. W konsekwencji tworzy się wątpliwa konstrukcja, w której to podatnik musi, w pewnym sensie, udowadniać swoją niewinność przed organami podatkowymi. Nieprzedstawienie stosownych dowodów przez podatnika skutkuje więc udowodnieniem przez organ np. konieczności zapłaty podatku.

Równie kontrowersyjnym zagadnieniem jest konstrukcja obchodzenia przez podatników prawa podatkowego, któremu organy podatkowe będą

przeciwdziałać poprzez klauzulę obejścia prawa. Tu z kolei istotne pytanie dotyczy uprawnień organów podatkowych co do oceny podatkowych skutków prawnych podejmowanych przez podatnika działań. Czy organ podatkowy powinien mieć kompetencje do kwestionowania postanowień umów zawieranych przez podatników ze względu na ich podatkowe skutki uniemożliwiające opodatkowanie danego stanu faktycznego? Pojawia się tu istotna kwestia, w jakim zakresie autonomia woli podmiotów stosunku cywilnoprawnego może być ograniczana elementami stosunku podatkowoprawnego.

Istotnym źródłem informacji są dla organów podatkowych instytucje finansowe, jeszcze do niedawna w dużym stopniu dyskretnie przechowujące środki finansowe swoich klientów. Obecnie dyskrekcja ta w dużym zakresie już nie istnieje – dzięki odpowiednim rozwiązaniom prawnym, nakazującym instytucjom finansowym w określonych okolicznościach przekazywanie informacji organom podatkowym. W konsekwencji, organy podatkowe mogą stać się posiadaczami wiedzy na temat zasobów pieniężnych podatnika i źródeł ich pochodzenia. W dodatku obowiązujący stan prawny nie jest ostatnim słowem prawodawcy w tym zakresie. Kompetencje administracji podatkowej mają ulec zwiększeniu.

Specyficznym instrumentem umożliwiającym sprawne wyegzekwowanie należności podatkowej w sytuacji, gdy nie można ściągnąć podatku od głównego zobowiązanego, czyli podatnika, jest odpowiedzialność osób trzecich. W przypadku podatników-przedsiębiorców istotne znaczenie ma możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej właścicieli i zarządców spółek za ciężące na spółkach należności podatkowe. Ustawodawca zagwarantował organom takie możliwości przy każdego rodzaju spółkach, niezależnie od tego, czy jest to spółka osobowa czy też kapitałowa. Z zasadniczą różnicą co do kręgu osób trzecich – przy spółkach osobowych są to wspólnicy, natomiast przy spółkach kapitałowych – członkowie zarządu.

Jednym z instrumentów umożliwiających ochronę praw podatnika-przedsiębiorcy podczas prowadzonej przez organ kontroli podatkowej, jest sprzeciw kontrolowanego na czynności kontrolne prowadzone niezgodnie z przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Umożliwia to kontrolowanemu, w ściśle określonych przypadkach, kwestionowanie dopuszczalności wszczęcia i prowadzenia kontroli. Podobny, ochronny dla podatnika, charakter ma instytucje ogólnych interpretacji

podatkowych. Mają one, w założeniu, uczynić proces stosowania prawa przez organy podatkowe bardziej przewidywalnym dla podatników. Jest to instytucja ewoluująca w kierunku coraz bardziej uwzględniającym potrzeby podatników, dzięki czemu staje się dla nich w coraz większym stopniu instrumentem użytecznym.

W drugiej części, rozpoczynającej analizę prawa podatkowego szczegółowego, poruszono wybrane problemy funkcjonowania podatku od towarów i usług. Jest to obecnie najtrudniejsza konstrukcja podatkowa, jaka jawi się w polskim systemie podatkowym. Będąc fundamentem systemu dochodów podatkowych, stanowi jednocześnie jeden z najskuteczniejszych instrumentów prowadzenia bieżącej polityki podatkowej państwa, nastawionej wyłącznie na zysk. Podwyżki tego podatku, choć mające zasadniczy wpływ na poziom cen, wydają się być ukryte przed oczami podatników, jako że VAT jest podatkiem pośrednim. Przez swoją skomplikowaną konstrukcję, determinowaną zresztą przepisami prawa unijnego wtórnego, jest przyczyną permanentnych kłopotów podatników, którzy z tego powodu, często bez własnej winy, mają z nim poważne problemy.

Specyficznym podatnikiem podatku VAT jest gmina, działająca często na rynku jako przedsiębiorca. W związku z tym jest takim samym podatnikiem jak inni przedsiębiorcy, korzystającym również z przewidzianych w konstrukcji tego podatku przywilejów, przede wszystkim z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zasadnicze znaczenie dla podmiotowego zakresu podatku ma rozstrzygnięcie, kto jest tak naprawdę podatnikiem: sama gmina jako całość, czy też poszczególne gminne jednostki organizacyjne. Ponadto, podatek VAT jest obecny w procesach wykorzystywania przez gminy pomocy finansowej, jaka jest udzielana ze środków Unii Europejskiej. Wiele wątpliwości wzbudza obecna w konstrukcji podatku ulga na złe długi. Z definicji jest to przywilej podatkowy, z którego może korzystać podatnik po spełnieniu określonych warunków. Jednakże warunki te czynią ów przywilej w wielu przypadkach pozornym. M.in. wierzyciel nie ma możliwości skorzystania z niego w sytuacji, gdy jego dłużnik ogłosił upadłość lub likwidację po dokonaniu dostawy towarów lub wyświadczeniu usługi.

Jak już wyżej wspomniano, kształt konstrukcji podatku VAT jest zasadniczo zdeterminowany regulacjami prawnymi Unii Europejskiej. Natomiast duży wpływ na stosowanie przepisów w zakresie podatku

VAT ma orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Sąd ten w swoim orzecznictwie często odwołuje się do pojęcia dobrej wiary, przez co nabiera ono znaczenia również w polskim prawie podatkowym. Ta konstrukcja ma w założeniu chronić podatnika przed negatywnymi dla niego skutkami w zakresie opodatkowania. Zauważalny jest również problem dysfunkcyjności ekonomicznej podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Następstwem tego faktu jest brak możliwości wprowadzenia w UE systemu docelowego, opartego na opodatkowaniu towarów na zasadach pochodzenia.

Kolejna część monografii obejmuje wybrane zagadnienia podatków dochodowych. Mają one równie bogatą w rozwiązania prawne konstrukcję, zwłaszcza w zakresie kosztów uzyskania przychodu oraz ulg i zwolnień podatkowych. Sytuację komplikują kolejne nowelizacje przepisów, wprowadzające odmienne stany prawne dla stanów faktycznych związanych z korzystaniem z ulg podatkowych rozciągniętych w czasie (patrz: ulga meldunkowa). Ponadto ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych mają, w założeniu ustawodawcy, realizować różnego rodzaju cele społeczne, jak na przykład ulga na dzieci, mająca zachęcić podatników do ich posiadania. Podatek ten ma również w swojej konstrukcji bardzo groźny instrument, jakim jest możliwość opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów. Ma on być główną bronią organów podatkowych w ich walce ze zjawiskiem uchylania się od opodatkowania dochodów.

W ostatniej, czwartej części zostały omówione zagadnienia związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego samorządu terytorialnego. W konstrukcji podatku od nieruchomości działalność gospodarcza jest główną determinantą umożliwiającą pozyskiwanie zasadniczych wpływów z tego tytułu. Przedsiębiorcy płacą o wiele wyższy podatek od nieruchomości w porównaniu z innymi kategoriami podatników. Sankcyjna stawka w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz w podatku od spadków i darowizn jest wyraźną odpowiedzią organów podatkowych na wykryte nieujawnione dochody podatnika i zamiar uniknięcia zapłaty podatku dochodowego o również sankcyjnym charakterze, poprzez wykazanie środków mających swe źródło w pożyczce czy nabyciu praw majątkowych tytułem np. darowizny. Duże znaczenie w podatkach lokalnych ma również możliwość określenia wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych z uwzględnieniem opinii biegłego. W prawie podatkowym

występują przypadki zarówno fakultatywnego, jak i obligatoryjnego korzystania przez organ podatkowy z opinii biegłego. Część samorządową kończą rozważania poświęcone pozycji prawnej samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych o specyficznym charakterze. Uwagę zwraca ich kolegialność w połączeniu ze swoistą „autonomią” w systemie organów podatkowych, co ułatwia w znacznym stopniu ustalenie prawdy obiektywnej, niezależnej przecież od bieżących perspektyw budżetowych władzy publicznej.

Wskazane powyżej obszary tematyczne nie wyczerpują oczywiście całości problemów prawnych, jakie powstają na gruncie funkcjonowania systemu podatkowego. Nie mniej jednak są one na tyle reprezentatywne, że można na ich podstawie potwierdzić prawdziwość tez sformułowanych na początku tych rozważań. Konstrukcje podatków tworzących polski system podatkowy są skomplikowane, a regulujące je przepisy są rozbudowane i niejednoznaczne. W wielu przypadkach nie pozwalają więc na bezsporną ocenę skutków podatkowoprawnych zaistniałych stanów faktycznych, powstających w ramach dokonującego się obrotu powszechnego i gospodarczego. Uczestnicy tego obrotu znaczną część swojego czasu i swojej energii są zmuszeni przeznaczać na dopasowywanie się do obowiązujących przepisów podatkowych w celu uniknięcia sankcji, mogących w rezultacie doprowadzić do likwidacji nawet dobrze prosperującej działalności gospodarczej.

Iwona Ramus

Bogdan Rutkowski