

Opodatkowanie spółek osobowych w kontekście słuszności opodatkowania

Taxation of partnerships in the context of tax equity

dr Wiktor Klimiuk

Adwokat, wykładowca na Uniwersytecie Warszawskim

Streszczenie

W związku z objęciem podatkiem dochodowym od osób prawnych niektórych spółek jawnych i komandytowych w doktrynie powróciła dyskusja nad sensownością opodatkowania spółek osobowych. Celem artykułu jest przeanalizowanie zarówno zmian ustawowych, jak i samego problemu opodatkowania wszelkich spółek osobowych podatkiem dochodowym od osób prawnych pod kątem zasady proporcjonalności i sprawiedliwości. Finalnie przeanalizowana zostanie słuszność i zasadność tego rodzaju opodatkowania. W konkluzji stwierdzono, że wprowadzenie obecne zmiany mogą zostać uznane za słuszne, stanowią one jednak kolejne przesunięcie granicy opodatkowania osób prawnych w kierunku całkowitego opodatkowania wszystkich spółek osobowych, czego za słuszne uznać już nie można.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, spółki osobowe, optymalizacja podatkowa, zasada sprawiedliwości, zasada słuszności.

Abstract

Due to the fact that certain general partnerships and limited partnerships became a subject to corporate tax, the doctrine revisited the discussion on the sense of taxation of partnerships. The aim of the article is to analyze both statutory changes and the problem of taxing all partnerships with corporate tax in terms of the principle of proportionality and fairness. Finally, the validity and legitimacy of this type of taxation is analyzed. The conclusion concluded that, although the current changes may be considered correct, they constitute another shift of the limit of corporate taxation towards total taxation of all partnerships, which cannot be considered correct.

Keywords: corporate income tax, partnerships, tax optimization, principles of fairness, principle of equity.

1. WSTĘP

Podatek dochodowy od osób prawnych już w samej istocie swojej konstrukcji musi budzić wątpliwości w zakresie słuszności opodatkowania. Podmiotami, których podatek dotyczy, są przecież osoby prawne, które są kierowane przez konkretne osoby fizyczne, które co do zasady podlegają podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Osoby takie będą opodatkowane zatem dwukrotnie – raz na poziomie osoby prawnej od dochodu przez niej osiągniętego, a drugi raz przy przekazaniu środków finansowych od osoby prawnej do osoby fizycznej, np. w formie dywidendy. Sytuacja ta wydaje się szczególnie niesprawiedliwa dla przedsiębiorców, którzy działają w różnego rodzaju spółkach prawa handlowego i muszą w rezultacie zapłacić podatek wyższy aniżeli ci przedsiębiorcy, którzy prowadzą jednoosobową działalność gospodarczą.

Ustawodawca, kreując obecny system podatkowy, starał się utrzymać pozory neutralności podatkowej przez odmienne traktowanie spółek osobowych i kapitałowych. Do tych pierwszych zastosował podejście zgodne z zasadą transparentności – są one postrzegane jako sposób działania współ-

ników spółki i to właśnie oni są właściwymi podatnikami, tylko oni są opodatkowani. Inaczej są traktowane spółki kapitałowe – jako posiadające, w odróżnieniu od spółek osobowych, zdolność prawną są one na zasadzie rozdziału uważane za odrębne od ich akcjonariuszy bądź udziałowców podmioty opodatkowania. Skoro więc spółki kapitałowe są odrębnymi podmiotami, to są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych, a np. wypłata dywidendy jest już osobną czynnością opodatkowaną, tym razem między spółką jako osobą prawną a jej udziałowcem bądź wspólnikiem¹.

Na marginesie należy wspomnieć, że opodatkowanie spółek kapitałowych nie jest oczywiście neutralne podatkowo pod kątem stricte prawnym, ale de facto cała ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² neutralna podatkowo nie jest. Taki sposób różnicowania osób fizycznych prowadzących spółki i nieprowadzących spółek jest jednak przyjęty w wielu państwach jako dopuszczalny i w swej istocie nie będzie stanowił przedmiotu dalszych rozważań.

Inaczej kwestia ta wygląda w przypadku spółek osobowych, gdzie rzeczywiście różnica między prowadzeniem

jednoosobowej działalności gospodarczej a czynieniem tego samego w formie spółki osobowej jest znacznie mniejsza. Do 2014 r. spółki te nie były opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych, lecz od zmian ustawowych z tego roku do grona spółek opodatkowanych dołączyła spółka komandytowo-akcyjna³. Spółka ta, zgodnie z ustawą z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych⁴ zaliczana do spółek osobowych, jest jednak z powodu swojej konstrukcji swoistą hybrydą elementów spółki osobowej i kapitałowej. Zwrócił na to uwagę ustawodawca, który podkreślił, że taka konstrukcja przy jednoczesnym opodatkowaniu spółek kapitałowych przyczynia się do rozwoju optymalizacji podatkowej.

Obecnie ustawodawca posunął się jeszcze dalej i rozciągnął opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych na kolejne spółki osobowe. Wywołało to liczne kontrowersje i dyskusje. Pokróćce się do nich odnosząc, warto jednak spojrzeć na temat szerzej i odpowiedzieć na pytanie, czy w ogóle opodatkowanie spółek osobowych jest słuszne.

2. OPODATKOWANIE SPÓŁEK JAWNYCH I KOMANDYTOWYCH – KONTROWERSJE

W ostatnim czasie rząd zaproponował – i wprowadził – opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych i spółek jawnych⁵. W przypadku spółek jawnych opodatkowanie nastąpi, jeżeli którykolwiek ze wspólników nie jest osobą fizyczną (czyli w praktyce zazwyczaj jest spółką kapitałową). Spółki komandytowe zostały opodatkowane bez wyjątków, komandytariusze mogą jednak liczyć na zwolnienie z podatku dochodowego, o ile powiązania między nimi nie wskazują na „cel optymalizacyjny”.

Ministerstwo wskazało w uzasadnieniu nowelizacji, że takie opodatkowanie jest podyktowane potrzebą walki z optymalizacją podatkową, która jest stosowana np. w przypadku, kiedy komplementariuszem jest spółka kapitałowa. Zauważyło, że wcześniej za wehikuł optymalizacji podatkowej służyła przede wszystkim spółka komandytowo-akcyjna, podczas gdy spółka komandytowa była do tego celu używana znacznie rzadziej. Po objęciu opodatkowaniem tych pierwszych to właśnie spółki komandytowe dużo częściej wykorzystywano do optymalizacji podatkowej. Podsumowując tę zmianę, zamiarem ustawodawcy było opodatkowanie spółek jawnych i komandytowych z udziałem spółek kapitałowych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, a jednocześnie zachowanie neutralności podatkowej w stosunku do tych spółek, jeżeli ich wspólnikami są jedynie osoby fizyczne⁶.

Omawiane zmiany spotkały się z dużą krytyką ze strony przedsiębiorców i ich organizacji. Nowym rozwiązaniom zarzucano, że są uciążliwe głównie dla przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, bo to właśnie oni zazwyczaj wybierają działalność w formie spółki jawnej lub komandytowej. Podnoszono również zarzut osłabiania pozycji polskich przedsiębiorców na rynku unijnym, gdzie takich obostrzeń nie ma, a nawet dyskryminację polskich przedsiębiorców z tego powodu. Wskazywano na realne podwójne opodatkowanie dochodu oraz zły moment na zwiększanie obciążeń fiskalnych ze względu na pandemię COVID-19 i związaną z tym recesję.

Co ciekawe, w argumentacji znalazły się również tezy dotyczące naruszenia zasad sprawiedliwości i proporcjonalności opodatkowania. Naruszenie tej pierwszej miałoby polegać na innym traktowaniu części spółek osobowych przez wyjęcie ich z dotychczasowych reguł i poddanie znacznie surowszemu opodatkowaniu, bez względu na to, czy prowadzą zwykłą działalność gospodarczą, czy też ta forma służy głównie do optymalizacji. Wprawdzie ustawodawca zaznaczył, że chodzi tylko o cel zwalczania optymalizacji, ale de facto w samej treści ustawy ta gwarancja nie do końca znajduje odzwierciedlenie, może równie dobrze obciążyć finansowo uczciwie rozliczających się podatników i finalnie uderzyć w sferę małych i średnich przedsiębiorstw. Zasada proporcjonalności miałaby być natomiast naruszona przez ograniczenie możliwości decydowania o sposobie prowadzenia działalności gospodarczej, zapewnionej w art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁷

Podsumowując, krytycy zarzucają opodatkowaniu spółek komandytowych i jawnych naruszenie zarówno zasad prawnych, jak i słusznego interesu ekonomicznego polskiego sektora przedsiębiorstw.

3. OPODATKOWANIE SPÓŁEK OSOBOWYCH A ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI OPODATKOWANIA

Warto zatem rozważyć, jak regułą sprawiedliwości można odnieść do opodatkowania spółek osobowych.

Zasada ta była wielokrotnie omawiana w doktrynie. Dotyczy ona w głównej mierze rozwiązania dylematu między interesem publicznym przejawiającym się maksymalizacją daniny publicznej do budżetu wspólnego a interesem indywidualnym zmierzającym do minimalizacji obciążenia fiskalnego jednostki. Wyróżnić można sprawiedliwość poziomą, wyrażającą się w równym opodatkowaniu wszystkich znajdujących się w tej samej sytuacji – obciążenie podatkowe winno być ekwiwalentne do zdolności płatniczej. Zgodnie natomiast ze sprawiedliwością pionową obciążenie podatkowe winno być wyższe dla znajdujących się w lepszej sytuacji ekonomicznej. Oprócz tego sprawiedliwość opodatkowania wymaga, aby podatek był powszechny, tzn. dotyczył każdego, a ulgi i zwolnienia winny być tylko wyjątkiem od reguły. Zgodnie z zasadą sprawiedliwości ustawodawca powinien zatem dążyć do równego opodatkowania wszystkich znajdujących się w takiej samej sytuacji ekonomicznej oraz obciążać w większym stopniu tych, którzy mogą ponieść większy ciężar.

Warto zaznaczyć, że zasada sprawiedliwości podatkowej często jest interpretowana odmiennie w zależności od ustroju lub wyznawanej ideologii ekonomicznej. Za czasów komunizmu za sprawiedliwe było uznawane wysokie opodatkowanie wszelkich przejawów prywatnej przedsiębiorczości, gdyż zniszczenie tego typu działalności wpisywało się w cele państwa. Obecnie trwa spór o to, czy sprawiedliwsze są podatki pośrednie czy bezpośrednie, progresywne czy proporcjonalne⁸.

Na początku należy rozważyć, czy inne opodatkowanie spółek osobowych i osób prowadzących samodzielnie działalność gospodarczą realizuje zasadę sprawiedliwości poziomej (dla opodatkowania osób prawnych w ogólności) oraz czy usprawiedliwione w świetle tej zasady jest rozróżnienie

opodatkowania spółek osobowych z udziałem spółki kapitałowej oraz takich, gdzie współnikami są tylko osoby fizyczne.

Pierwsza sytuacja nie dotyczy obecnych zmian ustawowych, należy jednak zadać pytanie, czy rzeczywiście opodatkowanie osób fizycznych prowadzących działalność w formie spółki narusza sprawiedliwość podatkową.

Z jednej strony trzeba zwrócić uwagę na wolność wyboru działalności gospodarczej, każdy może bowiem zdecydować, czy chce działać w formie spółki, czy w formie jednoosobowej działalności gospodarczej. Jeżeli wybiera tę pierwszą formę, to musi się ona danemu podatnikowi z jakiegoś powodu opłacać bardziej niż jednoosobowa działalność. Opodatkowanie takiej działalności będzie zatem elementem związanym z wyborem takiej formy działalności. Możliwość wyboru formy działalności gospodarczej oznacza, że między poszczególnymi formami działalności gospodarczej istnieją różnice, co skutkuje tym, że nie jest to opodatkowanie w różny sposób podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji, gdyż wybór różnych form działalności kreuje te właśnie różnice.

Z drugiej jednak strony można wziąć pod uwagę konkretne korzyści, jakie odnosi podatnik z wyboru formy działalności w formie spółki. Generalnie główną korzyścią z prowadzenia działalności w formie spółki osobowej jest odseparowanie prawne spółki jako podmiotu i samego przedsiębiorcy jako osoby prywatnej, czego brak przy jednoosobowej działalności gospodarczej. Trzeba jednak zaznaczyć, że z fiskalnego punktu widzenia rozróżnienie to ma ograniczoną efektywność, gdyż współnicy i tak odpowiadają swoim majątkiem za zobowiązania spółki, których nie można pokryć z jej majątku.

Zgodnie z art. 22 Konstytucji RP ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Na wstępie zaznaczyć trzeba, że nie budzi wątpliwości, że opodatkowanie jest ingerencją w swobodę działalności gospodarczej i w zależności od wielkości obciążenia podatkowego może tę wolność ograniczyć lub nawet uniemożliwić. Droga ustawowa jest warunkiem formalnym, który w niniejszym wywodzie nie będzie omówiony, gdyż wykracza poza zakres aksjologiczny analizowanego problemu.

Trzeba natomiast zadać pytanie, jaki interes społeczny mógłby stać za opodatkowaniem wszystkich spółek prawa handlowego. Wydaje się, że można znaleźć dwa główne powody – argument sprawiedliwościowy (skoro niektórzy mogą odseparować życie prywatne od działalności gospodarczej, to za taki przywilej winni zapłacić wyższy podatek) oraz zapobiegający optymalizacji podatkowej (zasadniczo im większa złożoność form prawnych, tym większe możliwości podejmowania prób omijania prawa, zwłaszcza podatkowego). Wydaje się jednak, że w obu przypadkach tak postawionego interesu publicznego nie sposób uznać za zgodny z zasadą sprawiedliwości.

Odnosnie do argumentu sprawiedliwościowego należy zauważyć, że o ile sprawdza się on w przypadku spółek kapitałowych, gdzie akcjonariusze i udziałowcy nie ponoszą ryzyka ponad swój wkład, to w przypadku spółek osobowych (jawnej, partnerskiej, a także komandytowej i komandytowo-akcyjnej w zakresie komplementariuszy) to ryzyko majątko-

we i tak jest ponoszone. Rozróżnienie majątku swojego od majątku spółki nie ma więc takiej faktycznej doniosłości, jeśli chodzi o ponoszone ryzyko, by w odmienny sposób traktować współników spółki osobowej i osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą.

Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny (TK) często pozwala traktować interes publiczny, o którym mowa w art. 22 Konstytucji RP, w sposób znacznie bardziej liberalny niż np. przesłanki wskazane w art. 31 ust. 3⁹. W doktrynie wprowadza to już jednak pewien dysonans¹⁰, a nawet – jeśli wziąć pod uwagę tę linię orzeczniczą TK – sędzę, że taki argument nie mieści się w zakresie interesu społecznego.

Co do argumentu zapobiegania optymalizacji podatkowej to zastosowanie go podważałoby w ogóle istnienie możliwości prowadzenia działalności gospodarczej inaczej niż w formie działalności jednoosobowej, gdyż każda inna działalność byłaby obciążona możliwością podjęcia próby ominięcia obowiązku podatkowego. Wniosek taki wydaje się absurdalny. Zdaje się więc, że opodatkowanie wszelkich osób prawnych byłoby sprzeczne z zasadą sprawiedliwości.

Trochę inaczej sytuacja przedstawia się w przypadku opodatkowania w obecnej formie. Przyczyną pozwalającą na naruszenie sprawiedliwości poziomej jest tu bowiem argument w postaci zapobiegania optymalizacji podatkowej. Ustawodawca ogranicza go jednak do niektórych tylko spółek osobowych, wybranych na podstawie analiz dotyczących unikania opodatkowania. Wydaje się, że wyrażony w ten sposób interes społeczny jest usprawiedliwiony, o ile jest respektowana również zasada proporcjonalności.

Co do spełnienia pionowej zasady sprawiedliwości należy zauważyć, że podatnik nie uzyskuje bezpośredniej korzyści z powodu wyboru działalności w formie spółki osobowej, nie można więc uznać, że podatnik znajdujący się w lepszej sytuacji ekonomicznej jest opodatkowany inaczej, gdyż potencjalni podatnicy – niezależnie od wyboru sposobu prowadzenia działalności – znajdują się w takiej samej sytuacji ekonomicznej.

W przypadku opodatkowania jedynie niektórych spółek osobowych można założyć, że jeżeli osiągają korzyści podatkowe wskutek optymalizacji, to rzeczywiście znajdują się w lepszej sytuacji ekonomicznej. Założenie to *a priori* zakładałoby jednak chęć omijania opodatkowania. Urzeczywistnienie zasady sprawiedliwości pionowej jest zatem w tym aspekcie mocno kontrowersyjne, aczkolwiek należy zaznaczyć, że opodatkowanie spółek kapitałowych też może budzić kontrowersje w tym zakresie.

Podsumowując, opodatkowanie wszystkich spółek osobowych byłoby sprzeczne z zasadą sprawiedliwości, realizacja zasady sprawiedliwości przez obecne zmiany podatkowe może być natomiast dyskusyjna.

4. OPODATKOWANIE SPÓŁEK OSOBOWYCH A ZASADA PROPORCJONALNOŚCI

Nie mniej istotną zasadą wydaje się zasada proporcjonalności. Odnosi się ona do stanowienia prawa w ogólności, ale orzecznictwo zarówno unijne, jak i TK od dawna przywołuje ją również w orzeczeniach podatkowych.

Zgodnie z powyższą zasadą przepisy prawa podatkowego, które mogą naruszać inne wartości prawne, zwłaszcza

konstytucyjne, należy analizować pod kątem trzech kryteriów:

- 1) przydatności – tj. czy zastosowana regulacja doprowadzi do zakładanego celu, a zatem czy istotny cel, będący prawnie chronioną wartością, zostanie osiągnięty przy pomocy zastosowanych środków;
- 2) konieczności – tj. czy zastosowana regulacja jest niezbędna do zrealizowania zakładanego celu, a zatem czy danego celu nie da się osiągnąć w żaden inny, mniej inwazyjny sposób;
- 3) proporcjonalności sensu stricto – tj. czy zakładana korzyść ma większe znaczenie, jest ważniejsza niż prawo, które zostaje naruszone¹¹.

Zgodnie z jednym z orzeczeń TK: „Z zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu”¹².

Kwestia zasady proporcjonalności była poruszana również w innych wyrokach TK¹³.

Pozostaje zatem odpowiedzieć na pytanie, czy opodatkowanie spółek jawnych i komandytowych oraz czy opodatkowanie ogólnie spółek osobowych jest zgodne z zasadą proporcjonalności.

Co do pierwszej kwestii – wskazywany przez ustawodawcę cel ma charakter zapobiegania optymalizacji podatkowej. Jak pokazują doświadczenia ze spółkami komandytowo-akcyjnymi, regulacje tego typu ograniczają możliwości optymalizacji podatkowej, ustawodawca ma więc solidne podstawy, aby przypuszczać, że warunek przydatności jest spełniony.

W zakresie warunku konieczności kwestia jest bardziej skomplikowana. Optymalizacji podatkowej mogą zapobiegać bowiem różnorakie działania, jak chociażby zmniejszenie opodatkowania, by działania takie były nieopłacalne, lub też zwiększenie wykrywalności i karalności podobnych procedurów, jeżeli optymalizacja wiąże się z celowym uchylaniem się od opodatkowania. Często jednak wymienione metody nie przynoszą skutku. Trudno ocenić, czy tak było też w tym przypadku. Jeżeliby przyjąć, że rzeczywiście inne środki nie zadziałały lub też prawidłowo przeprowadzone analizy wykazały z dużym prawdopodobieństwem, że owe inne środki nie przyniosłyby pożądanego skutku, to przesłanka konieczności również zostałaby spełniona.

Ostatnim kryterium jest proporcjonalność sensu stricto – a zatem czy cel mający zapobiegać nieuczciwym zachowaniom podatników jest wartością wyższą aniżeli swoboda działalności gospodarczej.

Żadna z tych przesłanek nie ma charakteru absolutnego i może być ograniczona przez ważniejsze interesy prywatne lub publiczne. Trzeba jednak zaznaczyć, że przy założeniu, że przesłanka konieczności i przydatności zostały spełnione, to bez tej regulacji obowiązek płacenia danin publicznych (o którym mowa w art. 84 Konstytucji RP) byłby niweczony, podczas gdy wolność gospodarza – jedynie ograniczona. Z tego powodu wydaje się, że zasada proporcjonalności stricte i wskutek tego zasada proporcjonalności w ogólności zostałyby spełnione.

Znacznie większe wątpliwości musiałoby budzić opodatkowanie wszystkich osób prawnych. Rozwiązanie takie nie doprowadziłoby do sprawiedliwszego podatkowania, a jedynie do różnic między podmiotami znajdującymi się w podobnej sytuacji prawnej. Jeżeli zaś rozpatrywać to rozwiązanie pod kątem zapobiegania optymalizacji podatkowej, to zdaje się ono nadmierne w stosunku do niweczonego dobra, czyli uczynienia praktycznie nieopłacalnej działalności w formie spółek osobowych. Wydaje się, że opodatkowanie wszystkich spółek osobowych byłoby więc sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

5. KWESTIA SŁUSZNOŚCI OPODATKOWANIA SPÓŁEK OSOBOWYCH – PODSUMOWANIE

Po przeanalizowaniu możliwości opodatkowywania spółek osobowych pod kątem zasad sprawiedliwości i proporcjonalności warto rozważyć, czy z uwagi na interes państwa i podatnika przy uwzględnieniu powyższych zasad opodatkowanie spółek osobowych jest słuszne.

O ile opodatkowanie spółek w sposób określony w obecnej ustawie można uznać za spełniające kryteria sprawiedliwości i proporcjonalności, to kryteriów tych nie spełnia opodatkowanie wszystkich spółek osobowych. Nie sposób jednak nie zauważyć, że głównym i praktycznie jedynym powodem zwiększenia opodatkowania spółek osobowych jest chęć zapobieżenia nieuczciwym praktykom podatników. Z początku wydawało się, że wystarczy opodatkowanie spółek kapitałowych, potem komandytowo-akcyjnych, a obecnie części komandytowych i jawnych. Z wykorzystaniem więc tego samego kryterium i argumentów wciąż jest przesuwana granica akceptowalności opodatkowania spółek osobowych. Jednocześnie ustawodawca wydaje się podzielać zdanie, że nie byłoby słuszne opodatkowanie wszystkich spółek osobowych. Powstaje więc pytanie, czy istnieje granica, po której przekroczeniu będzie trzeba uznać, że opodatkowanie podważa zasady sprawiedliwości i słuszności i de facto niweczy w dużym stopniu możliwość swobodnego wyboru sposobu prowadzenia działalności. Obecnie granica jest postawiona dość blisko całkowitego opodatkowania, ale otwarte zostaje pytanie, czy i ona nie zostanie w przyszłości przekroczona.

Jednocześnie nie można odmówić ustawodawcy możliwości próbowania ograniczenia niepożądanych zjawisk podatkowych, które uderzają w interes całego społeczeństwa. Tym bardziej że dotychczasowe działania, mimo przesuwania granicy, zdają się uzasadnione.

Podsumowując, wydaje się, że pomimo ciągłego przesuwania granicy słuszności opodatkowania osób prawnych ustawodawca jeszcze nie przekroczył progu akceptowalności.

Każde jednak przesunięcie granicy powinno być poprzedzone wnikliwymi analizami, zarówno przed wprowadzeniem, jak i po nim, a celem ustawodawcy powinno być takie działanie, by móc kiedyś powrócić do wcześniejszych granic dzięki skuteczniejszemu uszczelnieniu systemu podatkowego bez ograniczania sposobu prowadzenia działalności gospodarczej.

Przypisy

- ¹ *Wprowadzenie*, w: *Opodatkowanie spółek*, H. Litwińczuk (red. nauk.), LEX 2016.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Na mocy ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1467.
- ⁵ Na mocy ustawy 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, Dz.U. poz. 2123.
- ⁶ Uzasadnienie rządowego projektu 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 sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 25.09.2022.
- ⁷ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ⁸ J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018, nr 2 (54), s. 67-91; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 3; J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- ⁹ Np. wyroki TK: z dnia 25 maja 2009 r., SK 54/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?sprawa=4779&dokument=1338>, dostęp: 25.09.2022; z dnia 13 października 2010 r., Kp 1/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=5763&sprawa=4999>, dostęp: 25.09.2022.
- ¹⁰ Inaczej np. w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), wyd. 2, LEX/el. 2021.
- ¹¹ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, LEX.
- ¹² Wyrok z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=7001&sprawa=5609>, dostęp: 25.09.2022.
- ¹³ Wyroki TK:
 - 1) z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=5766&sprawa=4622>, dostęp: 25.09.2022;
 - 2) z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=9877&sprawa=9552>, dostęp: 25.09.2022;
 - 3) z dnia 12 lutego 2015 r., SK 14/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=6&dokument=11862&sprawa=8772>, dostęp: 25.09.2022;
 - 4) z dnia 28 czerwca 2016 r., SK 31/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=7&dokument=14399&sprawa=13841>, dostęp: 25.09.2022.

Bibliografia

Literatura

- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 3.
- Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018, nr 2 (54).
- Szolno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.

Źródła internetowe

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), wyd. 2, LEX/el. 2021.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, LEX.
- Wprowadzenie*, w: *Opodatkowanie spółek*, H. Litwińczuk (red. nauk.), LEX 2016.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1467.
- 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 osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.

Orzecnictwo

- Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=9877&sprawa=9552>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 12 lutego 2015 r., SK 14/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=6&dokument=11862&sprawa=8772>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 13 października 2010 r., Kp 1/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=5763&sprawa=4999>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=7001&sprawa=5609>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=5766&sprawa=4622>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 25 maja 2009 r., SK 54/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?sprawa=4779&dokument=1338>, dostęp: 25.09.2022.
- Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2016 r., SK 31/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=7&dokument=14399&sprawa=13841>, dostęp: 25.09.2022.

Inne źródła

- Uzasadnienie rządowego projektu 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 sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 25.09.2022.