

PRZYCHODY OSOBY PRAWNEJ NIETWORZĄCE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU DOCHODOWYM

Mateusz Tchórzewski



Wolters Kluwer

PRZYCHODY OSOBY PRAWNEJ NIETWORZĄCE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU DOCHODOWYM

Mateusz Tchórzewski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 czerwca 2018 r.

Recenzent

Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. nadzw. UŁ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-832-7

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie	15
Rozdział I	
Pojęcie przychodu w rozumieniu podatku dochodowego.....	27
1. Uwagi ogólne.....	27
2. Przychód a elementy konstrukcji podatku	28
3. Pojęcie przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	30
4. Pojęcie przychodu w prawodawstwie Unii Europejskiej	32
4.1. Zagadnienia wstępne	32
4.2. Prawo europejskie a podatki bezpośrednie	36
4.3. Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych	39
5. Przychód jako kategoria bilansowa.....	48
6. Teoria dochodu w naukach ekonomicznych	56
7. Przychody nietworzące podstawy opodatkowania w wybranych ustawodawstwach obcych.....	66
7.1. Zagadnienia wstępne	66
7.2. Stany Zjednoczone	68
7.3. Francja.....	75
8. Uwagi końcowe.....	87

Rozdział II

Przychody nietworzące podstawy opodatkowania

w ujęciu modelowym	93
1. Uwagi ogólne.....	93
2. Podział przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym	93
3. Typy zdarzeń skutkujących zaistnieniem przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym.....	101
3.1. Zagadnienia wstępne	101
3.2. Przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek bezpośredniej dyspozycji ustawodawcy	102
3.3. Przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy.....	107
3.4. Przychody osób prawnych zwolnionych z opodatkowania.....	109
4. Uwagi końcowe.....	111

Rozdział III

Poszczególne przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania w ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – uwagi

<i>de lege lata i de lege ferenda</i>	113
1. Uwagi ogólne.....	113
2. Przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek bezpośredniej dyspozycji ustawodawcy.....	114
2.1. Przychody z działalności rolniczej.....	114
2.2. Przychody z gospodarki leśnej	118
2.3. Przychody przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowane podatkiem tonażowym.....	120
2.4. Przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	123
2.5. Przychody spółek niemających osobowości prawnej...	125
3. Przychody nietworzące podstawy opodatkowania na skutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy	133

3.1. Zagadnienia wstępne	133
3.2. Pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych	137
3.3. Otrzymane lub zwrócone pożyczki (kredyty)	140
3.4. Kwoty naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów)	143
3.5. Zwrócone udziały lub wkłady w spółdzielni, umorzone udziały lub akcje w spółce	144
3.6. Środki otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji spółki niebędącej osobą prawną oraz z tytułu wystąpienia z takiej spółki	149
3.7. Przychody otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela	152
3.8. Przychody zwiększające zakładowy fundusz socjalny...	155
3.9. Zwrócone kwoty niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów	156
3.10. Odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, jak również oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług	160
3.11. Kwoty będące równowartością umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), o ile umorzenie zobowiązań związane jest z określonymi postępowaniami sanacyjnymi	161
3.12. Należny podatek od towarów i usług oraz różnica podatku od towarów i usług, zwrócona na podstawie odrębnych przepisów	165

3.13. Dopłaty wniesione do spółki i wartości stanowiące nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), wartości wpisowego, przeznaczone na fundusz zasobowy.....	168
3.14. Określone przychody wspólnika związane z połączeniem lub podziałem spółek kapitałowych	171
3.15. Przychody z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wiarygodności do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy.....	174
3.16. Wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo nieodpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków publicznych.....	176
3.17. Określone przychody banków	178
3.18. Wartości świadczeń wolontariuszy udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.....	181
3.19. Kwoty odpowiadające wartości nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami państwa polskiego w części zaliczonej na podstawie odrębnych przepisów na poczet ceny sprzedaży albo opłat z tytułu użytkowania wieczystego	182
3.20. Wartości związane z umowami o partnerstwie publiczno-prywatnym	184
3.21. Przychody z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa subfunduszu funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami.....	187
3.22. Inne przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy	187
3.23. Wymiana udziałów lub akcji spółek podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego	189

4. Przychody osób prawnych zwolnionych z opodatkowania ...	191
4.1. Charakter zwolnienia podmiotowego w podatku dochodowym od osób prawnych	191
4.2. Zwolnienia podmiotowe w podatku dochodowym od osób prawnych.....	195
5. Uwagi końcowe.....	217

Rozdział IV

Przychody osoby prawnej nietworzące podstawy

opodatkowania w świetle judykatury	219
1. Uwagi ogólne.....	219
2. Przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania w judykaturze polskiej.....	222
3. Przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	231
4. Uwagi końcowe.....	238

Podsumowanie	239
---------------------------	------------

Bibliografia.....	255
--------------------------	------------

Wykaz aktów normatywnych.....	267
--------------------------------------	------------

Wykaz orzecznictwa.....	271
--------------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|----------------|--|
| k.c. | - ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.) |
| k.k. | - ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.) |
| k.k.s. | - ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.) |
| Konstytucja RP | - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.) |
| k.s.h. | - ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.) |
| o.p. | - ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) |
| pr. bank. | - ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.) |
| pr. spółdz. | - ustawa z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2017 r. poz. 1560 ze zm.) |
| TFUE | - Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47) |
| u.f.i. | - ustawa z 27.05.2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 56 ze zm.) |
| u.f.p. | - ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.) |
| u.p.d.o.f. | - ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | - ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.) |

u.p.p.p.	-	ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1834)
u.p.r.	-	ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1892)
u.p.t.	-	ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 381 ze zm.)
u.p.t.u.	-	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	-	ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 50 ze zm.) - uchylona
u. rach.	-	ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)
u.r.z.s.	-	ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 511 ze zm.)
ustawa o NBP	-	ustawa z 29.08.1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2017 r. poz. 1373)
u.u.m.	-	ustawa z 14.04.2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. poz. 443 ze zm.)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

BISP	-	Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych
ECR	-	European Court Reports
ONSA	-	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNC	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OTK	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

Inne

CCCTB	-	Common Consolidated Corporate Tax Base (wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych)
EOG	-	Europejski Obszar Gospodarczy
JST	-	jednostka samorządu terytorialnego
NBP	-	Narodowy Bank Polski
NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	-	Najwyższy Trybunał Administracyjny

SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TS/TSUE	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (do 1.12.2009 r. jako Trybunał Sprawiedliwości)
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

1. Niniejsza praca poświęcona jest instytucji przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym (określanych w dalszej części pracy także jako przychody nietworzące podstawy opodatkowania). Przychody nietworzące podstawy opodatkowania są tymi przysporzeniami, które istniejąc w sensie obiektywnym, nie mają wpływu na podstawę opodatkowania – nie podlegają ewidencjonowaniu, deklarowaniu oraz dokumentowaniu. W moim przekonaniu instytucja przychodów nietworzących podstawy opodatkowania ma zasadnicze znaczenie dla koncepcji podatku dochodowego od osób prawnych, zakreśla bowiem zakres jego funkcjonowania w sposób negatywny. Normatywna identyfikacja przychodów nietworzących podstawy opodatkowania ma w związku z tym bezpośrednie przełożenie na strumienie dochodów publicznych wynikających z funkcjonowania podatku dochodowego od osób prawnych. Należy mieć przy tym na uwadze przewlekły kryzys przedmiotowego podatku¹ oraz wynikającą z tego kryzysu potrzebę uregulowania opodatkowania zarówno dochodów osiągniętych przez osoby fizyczne, jak i przez osoby prawne w jednolitej ustawie o podatku dochodowym². U podstawy wyżej wymienionego kryzysu leży, w mojej ocenie, zły stan ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawa ta powstała na kanwie diametralnie odmiennych uwarunkowań społecznych i gospodarczych. Była

¹ Zob. *Materialne prawo podatkowe*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Warszawa 2010, s. 128.

² Rozwiązanie, zgodnie z którym opodatkowanie dochodów osiągniętych przez osoby fizyczne, jak również przez osoby prawne następuje na podstawie jednolitego aktu prawnego, jest stosowane między innymi w USA, Francji, a także Rosji.

przy tym poddawana licznym i często niespójnym zmianom, wskutek czego stała się w istotnej mierze nieczytelna, również w zakresie problematyki będącej przedmiotem niniejszej pracy.

Wybór przedmiotu rozważań był podyktowany moimi zainteresowaniami w przedmiocie styku nauki prawa podatkowego i ekonomii, jak również opisanym wyżej stanem obowiązującej *de lege lata* treści ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

De lege lata instytucja przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym nie została wprost uregulowana w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednocześnie w polskiej doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie wypracowano dotychczas kompletnego modelu normatywnego instytucji będącej przedmiotem rozważań. Jednym z celów monografii jest uzupełnienie wyżej wymienionej luki w doktrynie prawa podatkowego oraz sformułowanie uwag *de lege lata* oraz *de lege ferenda*, umożliwiających z jednej strony krytyczną ocenę obowiązującej regulacji, z drugiej zaś wskazanie kierunków jej zmian pozwalających na zwiększenie efektywności fiskalnej podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególności drogą bardziej precyzyjnej identyfikacji tych przysporzeń, które *de lege lata* bezzasadnie (z punktu widzenia rozwiązań modelowych) nie tworzą podstawy opodatkowania. Realizacja wyżej wymienionych zamierzeń wymaga zbudowania autorskiego modelu normatywnego instytucji będącej przedmiotem badań.

Trzeba zaznaczyć, że podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są także podmioty niebędące osobami prawnymi. W niniejszej pracy termin osoba prawna, w zakresie opodatkowania przedmiotowym podatkiem, obejmuje także innych niż osoby prawne podatników tego podatku.

Zasadniczym założeniem przyjętym w opracowaniu jest to, że głównym celem prawa podatkowego jest zapewnienie władzy publicznej środków finansowych niezbędnych dla jej prawidłowego funkcjonowania.

Wszelkie inne cele prawa podatkowego należy w związku z tym uznać za pomocnicze względem celu głównego.

Przedmiotem rozważań są przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Nie uwzględniono w nich przychodów nietworzących podstawy opodatkowania osiągniętych przez osoby fizyczne. Przesądziły o tym dwa powody. Pierwszym jest uregulowanie *de lege lata* opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych i osób prawnych w dwóch oddzielnych aktach normatywnych tj. ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, które posługują się istotnie różniącymi się od siebie pojęciami. Drugim powodem są zasadnicze różnice w charakterze podmiotowości osób fizycznych i osób prawnych. Osoby prawne, w przeciwieństwie do osób fizycznych, nie istnieją w sensie obiektywnym. Są to byty, których podmiotowość ma charakter *stricte* normatywny. Konsekwencją tego jest znaczna złożoność, a także względna elastyczność prawnopodatkowej podmiotowości osób prawnych. Należy podkreślić, że z tą złożonością wiąże się jeden z głównych problemów współczesnego podatku dochodowego od osób prawnych, tj. fenomen działań polegających na dążeniu do nieuzasadnionej minimalizacji obciążeń podatkowych w warunkach międzynarodowej konkurencji podatkowej.

2. Monografia składa się z czterech rozdziałów. Rozdział I poświęcony jest analizie badanej instytucji przy użyciu wielu metod badawczych. Potrzeba zastosowania szerokiej gamy metod badawczych jest podyktowana tym, że przychody nietworzące podstawy opodatkowania są zdarzeniami złożonymi, mającymi w znacznym stopniu charakter nie tylko normatywny, ale również obiektywny³. Jednocześnie, w moim

³ Warto w tym miejscu przywołać myśl K. Poppera, wyraźnie rozróżniającą nominalizm metodologiczny od esencjonalizmu metodologicznego. Można stwierdzić, że druga z tych metod ma na celu odkrycie natury danego bytu przez stosowanie nazw i definicji. Pierwsza z wyżej wymienionych metod polega na opisywaniu tego, jak dany byt się zachowuje w różnych uwarunkowaniach oraz czy w zachowaniach tych można stwierdzić pewne prawidłowości. Zdaniem tego autora w naukach społecznych stosuje się przeważnie metody esencjonalne. Zob. K. Popper, *The Open Society And Its Enemies Complete*, vol. I and II, Princeton 2013, s. 39–42.

przekonaniu, przychody nietworzące podstawy opodatkowania należy zaliczyć do głównych czynników warunkujących podstawowe założenia, na których opiera się konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych. Podstawowymi założeniami są w tym zakresie te czynniki, które decydują o charakterze danego podatku, tj. czy jest to podatek dochodowy, obrotowy czy też majątkowy⁴. Innymi słowy, czynniki te przesądzają o tym, jakie rodzaje zdarzeń będą objęte daną daniną publiczną. Wychoząc z założenia, że przychody nietworzące podstawy opodatkowania należy zaliczyć do takich czynników, można postawić tezę, że spójny i kompletny model normatywny przedmiotowej instytucji musi być ściśle związany ze specyfiką podatku dochodowego jako takiego. Aby zatem możliwe było prawidłowe sformułowanie wyżej wymienionego modelu, niezbędne jest zastosowanie metod badawczych pozwalających na identyfikację roli, jaką pełni badana instytucja w podatku dochodowym od osób prawnych oraz uwzględnienie, w możliwie szerokim zakresie, jej obiektywnego charakteru. Podstawową zastosowaną metodą badawczą jest metoda dogmatyczna, obejmująca analizę relewantnych aktów prawnych oraz orzecznictwa sądowego z uwzględnieniem głównych poglądów przedstawicieli doktryny przedmiotu. W rozdziale I dokonano multidyscyplinarnej analizy przychodów nietworzących podstawy opodatkowania w zakresie uwzględnienia wyselekcjonowanego dorobku nauki ekonomii oraz rachunkowości. Było to podyktowane silnym związkiem prawa podatkowego z tymi dziedzinami wiedzy. Związek ten jest podkreślany zarówno w doktrynie przedmiotu, jak i w orzecznictwie sądowym, ma przy tym bezpośrednie odzwierciedlenie w treści ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵. Nieuwzględnienie go skutkowałoby tym, że autorski model badanej instytucji nie mógłby mieć charakteru kompletnego. Specyfika dynamiki integracji europejskiej w związku z inicjatywą zmierzającą do wprowadzenia wspólnej

⁴ Trzeba mieć na uwadze, że elementy formalnej konstrukcji danego podatku, identyfikujące go jako podatek danego rodzaju, nie w każdym przypadku będą spójne z jego faktycznym charakterem. Wyrazistym przykładem takiej daniny publicznej jest współczesny podatek rolny.

⁵ Przykładem takiego rozwiązania jest art. 9b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., zgodnie z którym podatnicy mają możliwość ustalania różnic kursowych na podstawie przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w odpowiednim okresie sporządzone przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez odpowiednie, uprawnione podmioty.

skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (*Common Consolidated Corporate Tax Base*, CCCTB) zdeterminowała potrzebę uwzględnienia przedmiotowego prawa Unii Europejskiej, jak również zasadniczych założeń projektu CCCTB. W rozdziale I zastosowano także metodę komparatystyczną, obejmującą analizę relewantnych rozwiązań francuskich oraz amerykańskich. Badania w tym zakresie objęły syntetyczny przegląd wyselekcjonowanych przepisów przedmiotowego prawa materialnego, orzecznictwa sądowego oraz doktryny nauki.

W rozdziale II sformułowano autorski wzorzec przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Założeniem, które legło u podstaw wyżej wymienionego modelu jest to, że głównym celem prawa podatkowego jest zapewnienie władzy publicznej środków finansowych niezbędnych dla jej prawidłowego funkcjonowania.

Rozdział III poświęcono analizie poszczególnych przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w ustawie o podatku od osób prawnych oraz sformułowano uwagi o charakterze *de lege lata* oraz *de lege ferenda* przy uwzględnieniu autorskiego modelu przedstawionego w rozdziale II. Rozdział ten ma fundamentalne znaczenie, jego zaś najważniejszym celem jest identyfikacja tych przychodów, które bezzasadnie nie tworzą podstawy opodatkowania, a w rezultacie wskazanie kierunków zmian prawa materialnego dających szansę zwiększenia dochodów publicznych wynikających z funkcjonowania podatku dochodowego od osób prawnych. Wprowadzenie w życie powyższych postulatów, w mojej ocenie, będzie służyć także zwiększeniu spójności, a także czytelności ustawy regulującej opodatkowanie osób prawnych przedmiotowym podatkiem, co również może w sposób pozytywny wpłynąć na efektywność fiskalną przedmiotowej daniny publicznej.

Rozdział IV pracy zawiera analizę przedmiotowego dorobku judykatury sądów polskich oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

3. Zasadniczym aktem prawnym, który leży u podstaw niniejszej pracy jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawę tę należy traktować jako kanwę, na której kształtował się istotny z punktu

widzenia przedmiotu niniejszego opracowania dorobek krajowej myśli prawnopodatkowej.

Do innych aktów prawnych, które odegrały istotną rolę z punktu widzenia realizacji celów pracy należy zaliczyć w szczególności regulacje prawa europejskiego w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, jak również kodeksy podatkowe obowiązujące we Francji oraz w Stanach Zjednoczonych.

4. Jak już nadmieniono, do chwili obecnej w literaturze przedmiotu nie wypracowano kompleksowej koncepcji instytucji będącej przedmiotem rozważań. W zakresie nauk ekonomicznych istnieje bogata literatura poświęcona pojęciu dochodu w zakresie jego opodatkowania podatkiem dochodowym. Dorobek ten rzuca pewne pośrednie światło na instytucję będącą przedmiotem rozważań.

5. Pojęcie przychodu przeanalizowano również w świetle elementów konstrukcji podatku, relewantnego dorobku nauki ekonomii, rachunkowości, a także wybranych rozwiązań zagranicznych. Analiza poszczególnych katalogów przychodów *de lege lata* nietworzących na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podstawy opodatkowania w podatku dochodowym oraz katalogu podmiotów objętych bezwarunkowym zwolnieniem podmiotowym z opodatkowania pozwoliła na zidentyfikowanie określonych prawidłowości, będących punktem wyjścia dla ustalenia sensu oraz funkcji poszczególnych przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania. Uporządkowanie i pogrupowanie tych zdarzeń oraz umieszczenie ich w kontekście sensu podatku dochodowego, wynikającego z jego historycznego rozwoju⁶, ekonomicznej istoty oraz treści określonych pojęć, jakimi posługuje

⁶ Analiza funkcjonujących w przeszłości podatków bezpośrednich pozwala zidentyfikować proces swoistego zbliżania się do podatku dochodowego poprzez mniej lub bardziej niedoskonałe próby uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika w ramach różnych odmian szeroko rozumianego podatku pogłównego. Zob. M. Kallas, *Historia ustroju Polski X–XX wiek*, Warszawa 2003, s. 25; J. Małecki [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 240; J. Bardach [w:] J. Bardach, B. Lesnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003, s. 116–117; A. Jezierski, C. Leszczyńska, *Dzieje gospodarcze Polski w zarysie do 1989 r.*, Warszawa

się wyżej wymieniona ustawa, przyjmowanych w nauce rachunkowości, potwierdziło adekwatność autorskiego modelu badanej instytucji.

Część pracy poświęcona relewantnemu dorobkowi nauk rachunkowości i ekonomii oraz wybranym rozwiązaniom zagranicznym pozwoliła na identyfikację, a następnie uwzględnienie zasadniczych założeń opodatkowania dochodu oraz ich ewolucji w czasie. Nauka rachunkowości skupia się na sposobie rejestrowania danego zdarzenia ekonomicznego, odnosząc się także do problemu jego zdefiniowania. Natomiast nauka ekonomii kładzie nacisk na istotę pojęcia dochodu (w badanym zakresie dochodu w kontekście jego opodatkowania przedmiotowym podatkiem), w wielu przypadkach, moim zdaniem, nie przywiązując w sposób wystarczający niezbędnej wagi do aspektów prakseologicznych opodatkowania. Wyżej wymienione ujęcia można zatem uznać za komplementarne wobec siebie.

Analiza rozwiązań obcych (francuskich oraz amerykańskich), w szczególności zaś przedmiotowej literatury w zakresie ewolucji odpowiednich danin publicznych w tych krajach, odegrała istotną rolę w formułowaniu autorskiego modelu przychodów nietworzących podstawy opodatkowania, gdyż ewolucja tych danin miała (zwłaszcza w Stanach Zjednoczonych) relatywnie harmonijny i niezakłócony charakter. Szczególnie interesujące okazały się pewne rozwiązania amerykańskie, dające tamtejszym organom podatkowym możliwość dyskrejonalnego wprowa-

1995, s. 30; Z. Szcząska [w:] *Konstytucje Polski*, red. M. Kallas, t. I, Warszawa 1990, s. 48–49; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 264; D. Makilla, *Historia prawa w Polsce*, Warszawa 2008, s. 18; H. Izdebski, *Historia administracji*, Warszawa 1997, s. 96; W. Morawski, *Dzieje gospodarcze Polski*, Warszawa 2011, s. 98–99; J.B. Bury, *History of later Roman Empire*, vol. I, New York 1958, s. 47; „Ancient Rome” [w:] *Encyclopædia Britannica*, <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/507905/ancient-Rome/26698/Diocletian#ref298862> (dostęp: 24.07.2014 r.); J.A. Hill, *The Prussian Income Tax*, „The Quarterly Journal of Economics” 1892/6/2, s. 223; E.R.A. Seligman, *The income tax – a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*, Norwood 1911, s. 224–225; S. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894, s. 339; S. Krukowski [w:] *Konstytucje Polski*, red. M. Kallas, t. 2, PWN, Warszawa 1990, s. 94–95; B. Hasfeld, *Orzecznictwo podatkowe 1924–1936*, Warszawa 1937, s. 90–93; L. Kołakowski, *Główne nurty marksizmu*, Londyn 1988; A. Jezerski, B. Petz, *Historia gospodarcza Polski Ludowej 1944–1975*, Warszawa 1982, s. 39; K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 59.

dzenia zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, deklarowania oraz dokumentowania określonych przychodów. Inną kwestią zasługującą tu na uwagę jest brak zwolnienia amerykańskiego odpowiednika Skarbu Państwa z opodatkowania federalnym podatkiem dochodowym. Brak obciążenia tego bytu podatkiem dochodowym jest uzasadniany przez amerykańskie organy podatkowe samym zdrowym rozsądkiem. Obciążenie to, w ocenie tych organów, wiązałoby się z opodatkowaniem dochodów publicznych, wynikających w istotnej części z funkcjonowania samego podatku dochodowego.

6. *De lege lata*, w moim przekonaniu, obok przychodów osób prawnych zasadnie nietworzących podstawy opodatkowania istnieją przychody bezzasadnie nietworzące podstawy opodatkowania. Identyfikacja wyżej wymienionych zdarzeń stanowi jeden z celów, jakie postawiono w opracowaniu. Nie uwzględniono w nim problematyki identyfikacji i oceny tego, czy aktualnie istnieją przychody, które nie powinny tworzyć podstawy opodatkowania, a które są identyfikowane przez obowiązujące prawo jako przychody osoby prawnej tworzące podstawę opodatkowania.

Z punktu widzenia zakreslenia przedmiotu rozważań niezwykle ważne jest wyraźne rozróżnienie przychodów nietworzących podstawy opodatkowania od przychodów objętych zwolnieniem przedmiotowym z opodatkowania. Przychody zwolnione z opodatkowania tworzą podstawę opodatkowania – podlegają ewidencjonowaniu, deklarowaniu oraz dokumentowaniu, do ich obciążenia podatkiem dochodowym nie dochodzi jednak za sprawą dojścia do skutku odpowiedniego zwolnienia. Przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania są swoistymi zdarzeniami, których szczególnie charakter bądź też szczególna natura pewnych podmiotów je osiągających determinuje nietworzenie przez nie podstawy opodatkowania – nie podlegają one ewidencjonowaniu, deklarowaniu oraz dokumentowaniu.

Przychody osoby prawnej nietworzące podstawy opodatkowania podlegają, w moim przekonaniu, podziałowi według kryterium metody ich regulacji oraz funkcji jaką spełnia dany przychód nietworzący podstawy opodatkowania. W zakresie metody regulacji należy wyróżnić przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek bezpośredniej

dyspozycji ustawodawcy, przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy, a także przychody osób prawnych zwolnionych z opodatkowania. Bezpośrednia dyspozycja ustawodawcy polega tu na wyłączeniu przychodu danego rodzaju z zakresu oddziaływania przepisów ustawy regulującej opodatkowanie osób prawnych podatkiem dochodowym. Brak tworzenia przez dany przychód podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy skutkuje pozostawaniem danego przychodu w polu działania ustawy regulującej opodatkowanie osób prawnych wyżej wymienionym podatkiem przy jednoczesnym nietworzeniu przez ten przychód podstawy opodatkowania. Z kolei zastosowanie bezwarunkowego zwolnienia podmiotowego względem danego podatnika skutkuje tym, że wszelkie osiągnięte przez ten przychód nie tworzą podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Skutkiem każdego z wyżej wymienionych jest to, że dane przychody nie podlegają rejestrowaniu, deklarowaniu oraz ewidencjonowaniu.

W zakresie funkcji przychodów nietworzących podstawy opodatkowania należy wyróżnić ich funkcję względną oraz funkcję bezwzględną. Funkcja względna przychodów nietworzących podstawy opodatkowania polega na dążeniu do uzyskania możliwie jak największej efektywności opodatkowania dochodów osiągniętych przez osoby prawne. Nietworzenie podstawy opodatkowania przez dany przychód wynika tu z potrzeby opodatkowania go zgodnie z odrębnymi zasadami, wynikającymi z jego specyfiki. Funkcja bezwzględna przychodów nietworzących podstawy opodatkowania wynika z faktu, że przedmiotowy podatek powinien być konstrukcją zdolną do autoregulacji w zakresie potrzeby unikania dochodzenia do skutku określonych, niepożądanych z punktu widzenia głównego celu prawa podatkowego, stanów.

Trzeba przy tym podkreślić, że obok przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania wskutek bezpośredniej decyzji ustawodawcy, przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy oraz przychodów osób prawnych objętych bezwarunkowym zwolnieniem z opodatkowania istnieje kategoria przychodów osób prawnych nietworzących podstawy opodatkowania mimo braku dyspozycji ustawodawcy.

Przychody tego rodzaju nie zostały objęte zakresem przeprowadzonych badań, gdyż ich charakter różni się zasadniczo od charakteru pozostałych przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania.

Obecnie prawodawstwo Unii Europejskiej (określane dalej także jako prawo europejskie) nie wywiera takiego wpływu na instytucję będącą przedmiotem badań w niniejszej monografii, który miałby istotne przełożenie na jej modelowe (wzorcowe) ujęcie. Jednakże ekspansywny charakter prawa europejskiego oraz pojawiające się inicjatywy zmierzające w kierunku zharmonizowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych przesądzają o potrzebie przeanalizowania badanego problemu także pod kątem relewantnego prawa europejskiego.

Przyjęcie określonego, ogólnego modelu normatywnego przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy ma szczególne znaczenie z punktu widzenia stosowania prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Przez ogólność należy w tym zakresie rozumieć nie kwestię umieszczenia lub usunięcia z odpowiedniego katalogu zdarzeń określonych pozycji. Ogólność dotyczy tu sposobu ukształtowania odpowiedniego katalogu, a dokładniej tego, czy katalog ten powinien mieć charakter taksatywny czy otwarty.

Obecny kształt katalogu przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy ma charakter w znacznej mierze przypadkowy.

W wypadku przychodów nietworzących podstawy opodatkowania wskutek bezpośredniej dyspozycji ustawodawcy oraz przychodów nietworzących podstawy opodatkowania wskutek bezwarunkowego, podmiotowego zwolnienia z podatku, kwestia ogólnej metody regulacji nie budzi, moim zdaniem, istotnych wątpliwości. W odniesieniu do przychodów nietworzących podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy ogólna metoda regulacji ma istotne znaczenie, przekłada się bowiem na czynność wykładni prawa w zakresie rozstrzygania o kwestii mającej zasadnicze znaczenie dla podatku dochodowego, tj. o tym, czy dane zdarzenie będzie uznane za przychód

tworzący podstawę opodatkowania. Problem ten nie dotyczy sytuacji, w której dane zdarzenie jest wymienione *expressis verbis* w jednym z przedmiotowych katalogów. Staje się natomiast istotny w przypadku konieczności rozstrzygnięcia, czy zdarzenie niewymienione wprost w tych katalogach powinno być uznane za przychód tworzący podstawę opodatkowania.

De lege lata instytucję przychodów tworzących podstawę opodatkowania identyfikuje się na podstawie otwartego katalogu zdarzeń uznanych za takie przychody. Jednocześnie przychody nietworzące podstawy opodatkowania wskutek pośredniej dyspozycji ustawodawcy uregulowane są za pomocą katalogu mającego charakter taksatywny. Takie rozwiązanie powoduje, że opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych może potencjalnie zostać objęta bardzo szeroka gama zdarzeń, z wyłączeniem tych, które ustawodawca zidentyfikował jako przychody nie tworzące podstawy opodatkowania.

W związku z wagą wzajemnej relacji wyżej wymienionych katalogów za mający szczególną wagę cel niniejszej pracy przyjęto ustalenie, jaki powinien być jej właściwy kształt.

W monografii uwzględniono stan prawny na dzień 1.06.2018 r.

Opracowanie to stanowi zmienioną wersję dysertacji doktorskiej obronionej w czerwcu 2015 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie.

Pragnę bardzo serdecznie podziękować mojemu Promotorowi Panu prof. dr. hab. Witoldowi Modzelewskiemu, który zaszczylił we mnie pasję do prawa podatkowego. Bardzo serdecznie dziękuję także recenzentom tej dysertacji: Pani prof. dr. hab. Wandzie Wójtowicz oraz Panu dr. hab. Piotrowi Zapadce, prof. UKSW.

Rozdział I

POJĘCIE PRZYCHODU W ROZUMIENIU PODATKU DOCHODOWEGO

1. Uwagi ogólne

Przychody nietworzące podstawy opodatkowania stanowią jeden z kluczowych elementów podatku dochodowego. Jednocześnie współcześnie funkcjonujący w Polsce podatek dochodowy od osób prawnych nie powstał *ex nihilo* – poprzedzały go wcześniejsze podatki dochodowe oraz określone daniny, zawierające pewne elementy, do których nawiązuje konstrukcja podatku dochodowego. Podatek dochodowy należy rozpatrywać jako efekt procesu ewolucji relatywnie prostych danin, mających pewne cechy współczesnego podatku dochodowego. Badanie tej ewolucji wydaje się dawać szansę uchwycenia właściwego sensu tego podatku.

Pojęcie przychodu jest zasadniczym elementem podatku dochodowego, gdyż istnieje on nie tylko w sensie normatywnym, ale także w sensie obiektywnym. Jednocześnie fundamentalna rola przychodu w podatku dochodowym wynika z tego, że zaistnienie przychodu tworzącego podstawę opodatkowania jest warunkiem koniecznym dla zaistnienia dochodu w kwestii jego opodatkowania podatkiem dochodowym. Wynika z tego potrzeba analizy pojęcia przychodu w zakresie specyfiki elementów konstrukcji podatku, uregulowań zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w relewantnym prawodawstwie Unii Europejskiej.

Siatka pojęciowa, którą posługuje się ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, między innymi w zakresie pojęcia przychodu, w istotnej mierze wywodzi się z nauki rachunkowości. Uwzględnienie wielowymiarowego charakteru badanej instytucji nie miałoby zatem charakteru kompletnego bez odwołania się do relewantnego dorobku tej nauki.

Literatura przedmiotu w zakresie pojęcia przychodu jest relatywnie uboga. Pojęciu przychodu i ściśle z nim związanego, a niekiedy z nim utożsamianego pojęciu dochodu poświęcono więcej uwagi w literaturze nauki ekonomii, co zostało uwzględnione w niniejszej części pracy.

Ostatnim elementem tej części rozważań jest analiza relewantnych rozwiązań amerykańskich oraz francuskich.

2. Przychód a elementy konstrukcji podatku¹

W doktrynie wskazuje się na nieodzowne elementy konstrukcji podatku, tj. podmiot, przedmiot, podstawę oraz stawkę opodatkowania² a także na elementy fakultatywne, w tym na okres, ewidencję, ulgi i zwolnienia oraz oznaczenia podatkowe³. Polskie prawo podatkowe wiąże pojęcie dochodu z instytucją podstawy opodatkowania, dla której stanowi on zasadniczą determinantę. Dochód z kolei jest w sposób zasadniczy określany przez przychody oraz koszty uzyskania przychodów, przy czym większą rolę należy, moim zdaniem, przypisać pojęciu przychodów, gdyż w przeciwieństwie do kosztów uzyskania przychodu mają one zarówno byt obiektywny, jak i normatywny⁴.

¹ Niniejszy fragment pracy był uprzednio przedmiotem publikacji M. Tchórzewskiego, *Normatywna konstrukcja przedmiotu opodatkowania i podstawy opodatkowania na gruncie ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, BISP 2016/6, s. 66–69.

² W literaturze wyróżnia się niekiedy również źródło podatku rozumiane jako zasób środków, z jakich podatnik uiszcza podatek. Zob. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 108.

³ *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 1998, s. 50–72.

⁴ Szerzej w zakresie kwestii normatywności i ontologii prawa zob. B. Brożek, *Normatywność prawa*, Warszawa 2012, s. 12.

Elementami podatku szczególnie istotnymi z punktu widzenia przychodów nietworzących podstawy opodatkowania, jak się wydaje, są przedmiot opodatkowania i podstawa opodatkowania. W literaturze funkcjonuje wiele ujęć przedmiotu opodatkowania⁵. Można je podzielić na te, które wskazują na sytuacje (zjawiska, stany faktyczne, stany prawne), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy oraz na te, które nie odnoszą się do pojęcia obowiązku podatkowego wskazując na wyznaczanie zakresu opodatkowania (podlegania opodatkowaniu).

Przedmiot opodatkowania wymaga skonkretyzowania, czemu służy instytucja podstawy opodatkowania. Podstawa opodatkowania określana jest jako ilościowe bądź wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania za okres podatkowy⁶. Warto wskazać, że w doktrynie wskazuje się na istnienie różnych kategorii podstaw opodatkowania⁷.

Na gruncie obowiązujących przepisów, zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz do-

⁵ *Wstęp...*, red. W. Modzelewski, 1998, s. 83–84; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 397; W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne* [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 14; L. Błystak [w:] S. Babiaryz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011, s. 1044; R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2007, s. 20; W. Wójtowicz, *Elementy teorii podatku* [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008, s. 136; C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 136; R. Rybarski, *Nauka...*, s. 183.

⁶ *Wstęp...*, red. W. Modzelewski, 1998, s. 88–89.

⁷ L. Etel podkreśla potrzebę wyraźnego odróżnienia podstawy opodatkowania określonej ustawowo, w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych, od podstawy wymiaru podatku, której ustalenie następuje w toku postępowania podatkowego w stosunku do zindywidualizowanego podatnika i przedmiotu podatku (zob. L. Etel, *Prawo podatkowe zagadnienia ogólne* [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 32). Na potrzebę dokonywania tego rozróżnienia wskazują także A. Gomułowicz (*Pojęcie podatku* [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 140–142), J. Głuchowski (*Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 280–281) oraz A. Kostecki (*Elementy konstrukcji instytucji podatkowych* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. III, cz. II, Wrocław 1985, s. 156–157), przy czym ten ostatni autor żywi wątpliwości co do tego, czy podstawa opodatkowania stanowi pojęcie odpowiednio ogólne i abstrakcyjne, aby mogło stanowić treść normy prawnopodatkowej.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

„Zawartość merytoryczną recenzowanej monografii stanowi usystematyzowane i merytorycznie spójne praktyczno-teoretyczne kompendium wiedzy o normatywnej koncepcji przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. Jak dotąd jest to jedyna na polskim rynku wydawniczym praca w całości ujmująca problematykę określoną w jej tytule. Jej merytoryczna i przekrojowa zawartość sprawia, że recenzowana monografia z powodzeniem służyć może nie tylko osobom profesjonalnie zajmującym się prawem podatkowym, tj. sędziom orzekającym w sprawach podatkowych, doradcom podatkowym, pracownikom administracji podatkowej, ale także przedstawicielom innych zawodów prawniczych oraz studentom kierunków prawo, administracja czy rachunkowość zajmujących się prawem podatkowym oraz innymi dziedzinami odnoszącymi się do podatków”.

Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. nadzw. UŁ

W książce przedstawiono m.in.:

- kompleksowy autorski model przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania w podatku dochodowym,
- analizę poszczególnych przychodów osoby prawnej nietworzących podstawy opodatkowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- analizę odpowiednich rozwiązań obowiązujących w USA oraz we Francji,
- omówienie przedmiotowego dorobku judykatury sądów polskich oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W publikacji dokonano w szczególności identyfikacji tych przychodów osoby prawnej, które bezzasadnie nie tworzą podstawy opodatkowania w podatku dochodowym oraz wskazano kierunki zmian prawa materialnego dające możliwość zwiększenia dochodów publicznych bez naruszania słuszych interesów podatników.

Mateusz Tchórzewski – doktor nauk prawnych; radca prawny; ekonomista; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego i Ekonomii Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



9 788381 248327 W01P01

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8124-832-7



9 788381 248327

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUPER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)