

Preferencyjna stawka 15% w podatku dochodowym od osób prawnych a zasada równości – wątpliwości natury konstytucyjnej

Constitutional Doubts: The preferential 15% tax rate in corporate income tax and the equality principle.

Streszczenie

Celem artykułu było zbadanie metodą dogmatycznoprawną zgodności preferencyjnej stawki podatkowej 15% w podatku dochodowym od osób prawnych z konstytucyjną zasadą równości. Badaniu zostały poddane dwie przesłanki kwalifikujące do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej tj. status małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego działalność, a także wyłącznie spod preferencyjnego traktowania podmiotów restrukturyzowanych.

Na wstępie pokrótce został przytoczony dorobek orzecznictwa trybunalskiego i doktryny określający istotę zasady równości i kryteria usprawiedliwiające odstępstwa od tej zasady. Autor uznał preferencyjną stawkę 15% za odstępstwo od zasady równości, co wiąże się z koniecznością spełniania wymogów konstytucyjnych przewidzianych dla tego typu odstępstw. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że kryteria małego podatnika i rozpoczęcia działalności budzą istotne wątpliwości konstytucyjne jako nieusprawiedliwione odstępstwa od zasady równości. Przewrotnie, wyłączenie spod opodatkowania tą preferencyjną stawką

podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności również budzi wątpliwości jako nieuzasadniona dyskryminacja grupy podobnych podatników.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych; CIT; stawka podatkowa, stawka podatkowa 15%; preferencje podatkowe; skala podatkowa; zasada równości; odstępstwo od zasady równości.

Summary

The aim of the article, using legal-dogmatic method, was to investigate the conformity of the 15% preferential tax rate within the corporate income tax to the constitutional principle of equality. The research was conducted on the two premises qualifying the taxpayer to apply the preferential tax rate, i.e. the status of a small taxpayer as well as a taxpayer beginning their activity. Moreover, the research also covered the exclusion from applying the preferential tax rate to the restructured taxpayers.

At the beginning the author briefly summarized the achievements of doctrine and judicature on the principle of equality and the criteria justifying the exceptions to this principle. In the author's opinion the 15% preferential tax rate should be treated as an exception to the principle of equality which requires constitutional justification. The results of the research resulted in the conclusion that the criteria of a small tax payer and a taxpayer beginning their activity raise significant constitutional doubts regarding unjustified exceptions to the principle of equality. Surprisingly, constitutional doubts also apply to the exclusion of a preferential tax rate for restructured taxpayers, i.e. unjustified discrimination of a similar group of taxpayers.

Keywords: corporate income tax, CIT, tax rate, the preferential 15% tax rate, tax privileges, tax rate schedule, equality principle, exception to the principle of equality.

1. Cel artykułu

Nowelizacja¹ art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² wprowadziła nową, preferencyjną stawkę podatkową 15%. Celem tego artykułu będzie wskazanie na wątpliwości natury konstytucyjnej, dotyczące opodatkowania małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność stawką 15%, a także wyłączenia spod opodatkowania tą stawką podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności.

2. Zasada równości w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz kwalifikacja preferencyjnej stawki 15% jako odstępstwa od zasady równości

Zasada równości oparta na art. 2 i 32 Konstytucji RP jest trwale powiązana z pojęciem sprawiedliwości podatkowej (pionowej i poziomej) i zdolności płatniczej³. Praktyka orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego sformalizowała rozumienie zasady równości, opierając je na cesze relewantnej zgodnie z teorią wypracowaną przez G. Leibholza⁴. Z zasady równości ma więc wynikać nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty prawa posiadające tę samą cechę istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, tj. według jednakowej miary bez zróżnicowań

¹ Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z dnia 27 września 2016 r. poz. 1550).

² J.t. Dz. U. z 2017 r. Poz. 2343 ze zm, dalej UPDOP.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 131; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.

⁴ G. Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage.*, Monachium 1959.

zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁵. Ustawodawca ma co do zasady swobodę określania cech relewantnych, według których dokonuje powyższej klasyfikacji i różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów⁶.

Nie każde odstępstwo od tak określonej zasady ma charakter niezgodnej z ustawą zasadniczą dyskryminacji czy uprzywilejowania. Dla zachowania konstytucyjności odstępstwo od zasady równości powinno spełniać poniższe warunki:

- musi mieć charakter istotny (relewantny). Odstępstwo od zasady równości powinno mieć charakter racjonalnie uzasadniony, a nie cechować się dowolnością (arbitralnością)⁷,
- zróżnicowanie powinno mieć charakter proporcjonalny⁸,
- zróżnicowanie powinno pozostawać w związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi⁹.

Stawki 19% i 15% podstawy opodatkowania uregulowane są w osobnych punktach 1 i 2 art. 19. ust. 1 UPDOP. Pozornie mogłoby się wydawać, że mają one równorzędne znaczenie i należy je rozpatrywać jako osobne reguły. Dalsza redakcja przepisu wskazuje jednak, że stawka 15% ma charakter odstępstwa od zasady, ponieważ dotyczy tylko określonych przypadków (tj. małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność). Jej zgodność z konstytucyjną zasadą równości uzależniona będzie więc od

⁵ M. Kruk, *Zasada równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w]: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006; W. Łączkowski, *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 2, 2011, s. 59; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

⁷ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁹ Orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.

spełnienia wcześniej przytoczonych kryteriów sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny.

3. Zasada równości a 15% stawka podatku dochodowego dla małych podatników

Zgodnie z art. 4a pkt 10 UPDOP za małego podatnika uważa się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro. Kryterium odstępstwa od zasady równości jest więc określona kwotowo, historyczna (za poprzedni rok podatkowy) wartość przychodu podatnika.

Podstawowym zarzutem, jaki można postawić tej regulacji, jest fakt, że zastosowanie preferencyjnej stawki 15% jest oparte na danych historycznych. Kwota przychodu za poprzedni rok podatkowy może się istotnie różnić od przychodu uzyskanego w roku bieżącym. Stosowanie obniżonej stawki podatkowej na podstawie kryteriów historycznych może prowadzić więc do powstania rażących nierówności w obciążeniu podatkowym poszczególnych podatników. Przykładowo podatnik, stosując preferencyjną stawkę 15%, może w danym roku podatkowym uzyskać wiele wyższy przychód oraz dochód od podatnika, który obowiązany jest do zastosowania stawki 19%. Tego typu rozwiązanie zachęca podatników do przesuwania kosztów i przychodów pomiędzy latami podatkowymi tak, aby uzyskany dochód opodatkować według niższej stawki podatkowej.

Abstrahując od historycznego charakteru przychodu, należy wskazać, że uzależnienie zastosowania stawki podatkowej podatku dochodowego od osiągniętego przychodu ma *per se* charakter problematyczny. Zgodnie z art. 7 ust. 2 UPDOP dochodem jest co do zasady nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Oznacza to, że ustawodawca uzależnił zastosowanie preferencyjnej stawki podatkowej 15% od jednego z elementów przedmiotu (a w dalszej

kolejności i podstawy) opodatkowania. W zależności od poniesionych przez podatnika kosztów możemy mieć do czynienia co najmniej z trzema sytuacjami naruszającym zasadę równości opodatkowania:

- podatnik niespełniający kryterium przychodowego, ale ponoszący wyższe koszty uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej, pomimo iż jego dochód będzie równy dochodowi podatnika kwalifikującego się do zastosowania stawki 15%,
- podatnik niespełniający kryterium przychodowego w związku z istotnie wyższymi kosztami uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej, pomimo iż jego dochód będzie niższy od dochodu podatnika kwalifikującego się do zastosowania stawki 15%,
- podatnik niespełniający kryterium przychodowego w związku z wyższymi kosztami uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej. Jego dochód będzie nieznacznie wyższy od dochodu podatnika płacącego podatek według stawki 15%, ale będzie on nieproporcjonalnie wyżej opodatkowany. Relacja stawek 15% do 19% przypomina bowiem charakterem progresję globalną, a nie progresję szczeblową (ciągłą).

Z powyższego wynika, że uzależnienie stawki podatku dochodowego od historycznie ustalonego przychodu może prowadzić do drastycznych sytuacji naruszających równość opodatkowania – zarówno poziomą, jak i pionową – w skrajnym przypadku nawet takich, w których podatnik o niższym dochodzie zapłaci podatek dochodowy według wyższej stawki 19%.

Czy tego typu odstępstwo od zasady równości podatkowej ma charakter usprawiedliwiony? Po pierwsze należy zbadać, czy powyższa regulacja pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów. Ustawodawca podatkowy korzysta z pojęcia małego podatnika, wprowadzając różnorodne ułatwienia dla małych podatników jak kwartalna metoda wpłacania zaliczek na podatek dochodowy czy też jednorazowa amortyzacja do kwoty 50.000 euro rocznie. Można

uznać, że w przypadku niektórych ułatwień taki zabieg ma charakter racjonalny. Uzależnienia statusu małego podatnika od przychodu za rok bieżący mogłoby spowodować jego utratę w trakcie roku podatkowego, *ergo* obowiązek zmiany sposobu rozliczania podatku w trakcie roku podatkowego.

Przedmiotowej regulacji nie należy jednak rozpatrywać w kontekście systemowej poprawności stosowania instytucji małego podatnika w ramach całej ustawy, ale racjonalności uzależnienia wysokości stawki podatku dochodowego od kwotowo określonej wysokości osiągniętego przez podatnika za poprzedni rok podatkowy przychodu. Celem dotychczasowych przepisów było więc uzależnienie wysokości podatku od uzyskanego w danym roku podatkowym dochodu. Uzależnienie preferencyjnej stawki podatkowej od przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym nie spełnia tych kryteriów. Po pierwsze odnosi się do danych historycznych – niższe opodatkowanie jest uzależnione od przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym. Po drugie niższa stawka podatkowa uzależniona jest od uzyskanego przychodu, podczas gdy podatek płacony jest od uzyskanego dochodu. Tym samym zastosowanie niższej stawki podatkowej nie jest powiązane z bieżącą zdolnością podatnika do zapłaty podatku.

Dodatkowo uzależnienie zastosowania niższej stawki podatku dochodowego od kwotowo określonego elementu konstrukcyjnego pojęcia dochodu powoduje, że mogą wystąpić wyżej przywołane nierówności w obciążeniu podatkowym – podatnicy w zależności od różnorodnych czynników takich jak np. branża czy określony model biznesowy ponoszą różne koszty uzyskania przychodu. Sytuację, w której – w zależności od grupy porównywanych podatników – skala podatkowa może przybrać charakter progresywny albo regresywny, należy uznać za nieracjonalną oraz nieosiągającą celów postawionych przed tą regulacją, która miały doprowadzić do obniżenia obciążeń podatkowych dla mniejszych podatników.

Po drugie należy zastanowić się, czy zmiana miała charakter

proporcjonalny. Intencją prawodawcy było wsparcie podatników o niższej zdolności płatniczej¹⁰. Można to było osiągnąć w sposób wiele prostszy, tj. poprzez uzależnienie nowego progu podatkowego od dochodu. Takie rozwiązanie – w sposób faktyczny, a nie jedynie na podstawie szacunków historycznych – pozwoliłoby na obniżenie obciążenia podatkowego podatnika o niższej zdolności płatniczej, nie naruszając zasady równości. Równocześnie pojęcie dochodu pozwoliłoby w sposób dalece bardziej doskonały ocenić zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego na gruncie podatku dochodowego. Chcąc koniecznie uzależnić stopę podatkową od wysokości przychodu, ustawodawca podatkowy mógł zastosować rozwiązanie nakazujące korektę podatku czy też nakazać stosowanie wyższej stawki podatkowej od momentu przekroczenia określonego poziomu przychodu. Podobne rozwiązanie występuje w przypadku zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług (art. 113 ust. 5 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług)¹¹. Takie rozwiązanie nie niweluje jednak zastrzeżeń systemowych co do uzależnienia od przychodu stawki w podatku dochodowym.

Po trzecie należy się zastanowić, czy powyższe zróżnicowanie pozostaje w związku z wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi. Na pierwszy rzut oka wsparcie mniejszych przedsiębiorstw znajduje oparcie w zasadzie sprawiedliwości pionowej, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP¹². Wydaje się jednak, że trudno znaleźć w art. 2 Konstytucji RP usprawiedliwienie dla różnicowania, które w zależności od indywidualnego przypadku może tworzyć skalę regresywną, progresywną albo hybrydową (osoby o tym samym dochodzie opodatkowane według różnych stawek) w ramach podatku dochodowego od osób prawnych.

¹⁰ Por. uzasadnienie do projektu ustawy z 24 czerwca 2016r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 669), dalej uzasadnienie projektu nowelizacji.

¹¹ J.t. Dz. U. z 2017r. poz. 1221 ze zm.

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80.; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.

Być może tego typu uproszczenie (uzależnienie stawki podatku od danych historycznych) można by próbować uzasadniać na gruncie art. 22 Konstytucji RP, zgodnie z którym elementem triady konstytuującej społeczną gospodarkę rynkową jest wolność działalności gospodarczej. Jest to jednak o tyle wątpliwe, że elementem społecznej gospodarki rynkowej ma być również solidarność partnerów społecznych. Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się na temat konstrukcji społecznej gospodarki rynkowej, wskazał, że ustrojodawca traktuje zawarte w art. 20 Konstytucji RP wartości kompleksowo i komplementarnie. Zauważył również, że wartości te mogą się nawzajem wspierać lub ograniczać. Badając zgodność prawa z Konstytucją, nie wystarczy wskazać jednej z wartości wymienionych w art. 20 Konstytucji RP. Konieczne jest ustalenie, czy i w jakim zakresie naruszenie nie nastąpiło ze względu na pozostałe wartości w celu zachowania równowagi pomiędzy nimi.¹³ Trudno więc uznać, że art. 20 Konstytucji RP mógłby być podstawą do zastosowania niższej stawki podatkowej bez względu na bieżącą wysokość dochodu (czy też przychodu).

Podsumowując, nie wydaje się, że regulacja spełnia kryteria usprawiedliwiające odstępstwo od zasady równości. Należy uznać, że regulacja nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, nie ma charakteru proporcjonalnego i nie znajduje oparcia w wartościach, zasadach czy normach konstytucyjnych.

4. Zasada równości a 15% stawka podatku dochodowego dla podatników rozpoczynających działalność

Kolejną grupą podatników, którym przysługuje prawo zastosowania obniżonej stawki 15%, są podatnicy rozpoczynający działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność. Takie rozwiązanie – w przeciwieństwie do kryterium przychodu – w sposób zdecydowanie bardziej czytelny odróżnia się od kryterium dochodu. Kryterium upływu

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.

czasu nie jest bowiem – przynajmniej bezpośrednio – powiązane ze zdolnością płatniczą podatnika. Jest ono jednak logiczną konsekwencją stosowania kryterium małego podatnika, które za podstawę stosowania preferencyjnej stawki podatkowej bierze przychód za rok poprzedni. Ustawodawca najprawdopodobniej nie chciał uniemożliwić zastosowania tej preferencji nowemu podatnikowi, który z natury nie może wykazać przychodu za poprzedni rok. Stąd ułatwienia przewidziane dla podatników rozpoczynających działalność występują obok tych przewidzianych dla małego podatnika.

Kwestią otwartą jest odpowiedź na pytanie, czy tego typu różnicowanie względem podmiotów obowiązanych stosować stawkę podatkową 19% ma charakter uzasadniony. Opodatkowanie podatnika rozpoczynającego działalność preferencyjną stawką podatkową może naruszać zarówno zasadę równości pionowej, jak i poziomej. Uzależnienie skali podatkowej od czynnika niezwiązanego ze zdolnością płatniczą podatnika (kryterium czasu) powoduje, że podatnik rozpoczynający działalność może:

- osiągając niższe dochody od podatnika rozliczającego się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%,
- osiągając równe dochody jak podatnik rozliczający się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%,
- osiągając wyższe dochody niż podatnik rozliczający się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%.

Pierwszym elementem badania zgodności z zasadą równości jest refleksja, czy tego typu odstępstwo ma charakter racjonalnie uzasadniony. Zastosowanie niższej stawki podatkowej wobec podatników rozpoczynających działalność może być uzasadniane na co najmniej dwa sposoby. Po pierwsze zastosowanie niższej stawki podatkowej ma ułatwić podatnikowi start biznesowy jako podmiotowi o potencjalnie mniejszym doświadczeniu biznesowym, organizującym dopiero działalność. Tak jak ta teoria może być przekonująca w stosunku do osób fizycznych, tak na gruncie UPDOP opodatkowującej różnego rodzaju “organizacje” nie

wydaje się ona już tak racjonalna. Zdolność organizacyjna zależy przecież w dużej mierze od aktywów, a doświadczenie biznesowe podatnika od doświadczenia osób zasiadających w jego organach. Promowanie rozpoczęcia działalności wśród “organizacji” może zachęcać do nadużyć, np. tworzenia coraz to nowych podmiotów.

Wydaje się jednak, że ustawodawcy podatkowemu przede wszystkim chodziło o niedyskryminowanie podatników rozpoczynających działalność względem małych podatników. Podatnik rozpoczynający działalność z natury nie mógł osiągnąć przychodu za poprzedni rok podatkowy, a więc uzyskać statusu małego podatnika. Ta logika okazała się swoistą pułapką, ponieważ rozwiązanie zastosowane przez ustawodawcę jest całkowicie oderwane od przejawów zdolności płatniczej podatnika.

Otwartym pytaniem pozostaje, czy takie rozwiązanie ma charakter proporcjonalny. Zakładając, że ustawodawca chciał wesprzeć mniejsze podmioty rozpoczynające działalność gospodarczą, to mógł po prostu rozbudować skalę podatkową opartą na kryterium dochodu. Jeśli przyjąć odmienne założenie, że celem ustawodawcy było wsparcie każdego podmiotu rozpoczynającego działalność, to rozwiązanie być może ma charakter proporcjonalny. Warto jednak zauważyć, że rozbudowanie skali podatkowej w formule progresji szczeblowej miałoby podobny efekt (wsparcie każdego podatnika m.in. na etapie rozpoczęcia działalności), a czyniłoby zadość zasadzie równości pionowej i poziomej.

Ponownie – jak w przypadku małego podatnika – to swoiste ułatwienie dla podatnika mogłoby potencjalnie znaleźć uzasadnienie na gruncie zasady wolności gospodarczej. Jest to jednak wysoce wątpliwe, ponieważ art. 20 Konstytucji RP obok wolności gospodarczej wymienia solidarność partnerów społecznych, z którą tak jaskrawe naruszenia zasady równości poziomej i pionowej są trudne do pogodzenia. Ponadto skalę podatkową, która w zależności od porównywanych podatników może przybrać charakter regresywny, progresywny albo hybrydowy (osoby o tym samym dochodzie opodatkowane według różnych stawek), trudno powiązać z jakąkolwiek teorią promującą swobodę działalności gospodarczej.

Podsumowując, powyższe odstępstwo od zasady równości niełatwo usprawiedliwić na gruncie Konstytucji RP. Kryterium rozpoczęcia działalności nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, ponieważ w żaden sposób nie jest powiązane z przejawami zdolności płatniczej podatnika. Jeśli celem ustawodawcy było wsparcie podatników o mniejszej skali działalności, to przyjęte rozwiązanie należy uznać za nieproporcjonalne, ponieważ stosuje preferencje wobec każdego podatnika. Jeżeli celem było wsparcie każdego podatnika, to proporcjonalność tego rozwiązania również może budzić pewne wątpliwości. Nauka prawa podatkowego oferuje bowiem narzędzia o podobnych efektach działania (np. progresję szczeblową), które nie naruszają w tak drastyczny sposób zasad równości poziomej i pionowej. Trudno odnaleźć wartości, zasady czy normy konstytucyjne, które uzasadniałyby tego typu naruszenia zasady równości.

5. Zasada równości a brak stawki 15% dla podatnika utworzonego w wyniku restrukturyzacji

Zdziwienie może budzić regulacja zawarta w art. 19 ust. 1a UPDOP, zgodnie z którą do podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji nie stosuje się stawki 15% w roku podatkowym, w którym podatnik rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Ustawodawca w uzasadnieniu projektu ustawy wskazał, że wprowadzany wyjątek stosowany jest na gruncie ustawy już obecnie m.in. w zakresie takich preferencji jak jednorazowa amortyzacja czy tzw. kredyt podatkowy. Ograniczenie to uzasadnione jest zapobieganiem dokonywania przez podatników restrukturyzacji, które miałyby na celu – poprzez zmianę formuły działalności lub sztuczne dostosowywanie jej rozmiarów – skorzystanie ze stawki 15%¹⁴. Tym samym ustawodawcą kierowały dwa motywy: fiskalny oraz chęć przeciwdziałania nadużyciom prawa. Czy tego typu odstępstwo znajduje usprawiedliwienie na gruncie ustawy zasadniczej.

¹⁴ Uzasadnienie projektu nowelizacji.

Różnicując podmioty, w tym przyznając różnym podmiotom przywileje, ustawodawca obowiązany jest traktować podobne podmioty w ten sam sposób – tak, aby zagwarantować równość w zakresie obciążenia obowiązkiem podatkowym¹⁵. Wydaje się, że zrestrukturyzowany podmiot należałoby uznać raczej za podmiot kontynuujący działalność niż nowoutworzony, a więc nie powinno się stosować wobec niego art. 19 ust. 1 pkt 2 lit. b UPDOP. Trudno jednak znaleźć uzasadnienie, dlaczego zrestrukturyzowanym podatnikom – jako podmiotom podobnym – należałoby przyznać preferencji w postaci obniżonej stawki podatkowej 15%, jeśli spełnialiby kryterium uznania za małego podatnika (art. 19 ust. 1 pkt 2 lit. a UPDOP).

Ustawodawca poprzez wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej czyni tę formułę prowadzenia działalności gospodarczej bardziej atrakcyjną. W takiej sytuacji argument fiskalny nie może być uzasadnieniem dla odmowy stosowania preferencji wobec podmiotów zrestrukturyzowanych. Jeśli ustawodawca decyduje się pozbawić przywileju podmioty podobne, musi mieć inne – poza fiskalnym – uzasadnienie. Inaczej takie różnicowanie ma charakter arbitralny.

Za trafną należy uznać obawę ustawodawcy podatkowego w zakresie możliwości sztucznego dostosowywania rozmiarów działalności podatnika. Dobrane przez ustawodawcę rozwiązanie ma jednak charakter nieproporcjonalny. W miejsce inteligentnej interwencji hamującej sztuczne działania podatników ustawodawca wybrał rozwiązanie pozbawiające całą grupę podatników preferencji podatkowej. Problem nadużycia prawa można rozwiązać m.in. poprzez wykorzystanie elastyczności prawa podatkowego¹⁶. Tradycyjnie przed sztucznymi, nieuzasadnionymi gospodarczo czynnościami system podatkowy chronią

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r. sygn. K. 37/97, OTK ZU 3/1998, poz. 33.

¹⁶ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego - zarys problematyki* [w:] „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 2013, Nr 315/1, s. 54; P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa, Wolters Kluwer Polska, 2017, s. 188-192.

klauzule obejścia prawa. Polski system podatkowy zawiera generalną klauzulę obejścia prawa, która została uregulowana w dziale IIIa ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁷. Ustawodawca mógł się obawiać, że ze względu na wyłączenie z zastosowania klauzuli do czynności, w ramach których korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych nie przekroczyła 100.000 złotych, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogłaby nie być skuteczna w każdym przypadku obejścia prawa. W takiej sytuacji właściwym postępowaniem byłaby jednak modyfikacja klauzuli lub ewentualne wprowadzenie szczególnej klauzuli obejścia prawa.

Podsumowując – odmowa zastosowania preferencyjnej stawki wobec podmiotów zrestrukturyzowanych może stanowić nieuzasadnioną dyskryminację. Motyw fiskalny nie może być usprawiedliwieniem dla takiej dyskryminacji, ponieważ podmioty zrestrukturyzowane i mali podatnicy mają charakter podobny. Powinni więc móc korzystać z tego samego przywileju. Przeciwdziałanie nadużyciom prawa przez podmioty zrestrukturyzowane ma charakter zasadny, ale w tym wypadku jest nieproporcjonalne.

6. Wnioski

Reasumując, należy zaznaczyć, że wszystkie omawiane regulacje budzą wątpliwości konstytucyjne na gruncie zasady równości – zarówno te dotyczące opodatkowania małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność stawką 15%, jak i wyłączenia spod opodatkowania tą stawką podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności. Źródłem problemu jest dobranie niewłaściwego narzędzia do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. wsparcia mniejszych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Oparcie preferencyjnej stawki 15% o instytucje małego podatnika wymusiło zastosowanie jej również do każdego podatnika rozpoczynającego

¹⁷ J.t. Dz.U. z 2018 r. Poz. 800 ze zm.

działalność. Konsekwencją tej dziwnej konstrukcji było uniemożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podmiotom zrestrukturyzowanym. Powyższych problemów nie byłoby, gdyby ustawodawca zdecydował się zbudować progresywną skalę podatkową opartą o kryterium dochodu.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury:

1. Borszowski, P., *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego – zarys problematyki* [w:] „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 2013, Nr 315/1.
2. Borszowski, P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa, Wolters Kluwer Polska, 2017.
3. Gomułowicz, A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003.
4. Kruk, M., *Zasada równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w]: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
5. Krzywoń, A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
6. Leibholz, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, Monachium 1959.
7. Łączkowski, W., *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 2, 2011.

Wykaz orzecnictwa:

1. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.
2. Orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33.
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96.

5. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4.
6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.
7. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80.
8. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66.
9. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46.
10. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22.
12. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159.
13. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.
14. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.
15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

Wykaz aktów prawnych:

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. Poz. 2343 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. Poz. 800 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2017r. poz. 1221 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z dnia 27 września 2016 r. poz. 1550).

Inne materiały:

1. Projekt ustawy z 24 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 669).