

dr Maciej Ślifirczyk

**AUTOREFERAT
PRZEDSTAWIAJĄCY DOROBK I OSIĄGNIĘCIA NAUKOWE HABILITANTA**

Niniejszy autoreferat został przygotowany w związku z wymaganiami zawartymi w art. 16 i art. 18a ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) oraz w § 12 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz. U. z 2018 r., poz. 261). Zawiera on opis dorobku i osiągnięć naukowych, w szczególności określonych w art. 16 ust. 2 ww. ustawy.

I. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe – z podaniem nazwy, miejsca i roku ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej.

1998 r. – tytuł magistra prawa uzyskany po ukończeniu z oceną bardzo dobrą studiów dziennych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

2003 r. – stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa uzyskany po ukończeniu studiów doktoranckich na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego (jednogłośnie decyzja Rady Instytutu Nauk Prawno-Administracyjnych); rozprawa doktorska pt. „Instytucja nadpłaty podatku w polskim prawie podatkowym”, promotor: prof. dr hab. Witold Modzelewski, recenzenci: prof. dr hab. Wacław Goronowski i prof. dr hab. Jan Głuchowski

II. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu

1998 – 2003 **doktorant** w Zakładzie Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

2004 – do dziś **adiunkt** a następnie **starszy wykładowca** na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, wykładowca na Podyplomowym Studium Podatków i Prawa Podatkowego oraz na innych studiach podyplomowych prowadzonych na Uniwersytecie Warszawskim

Ponadto:

1999 – 2001 etatowy aplikant sądowy w Sądzie Okręgowym w Warszawie; aplikacja zakończona zdaniem egzaminu sędziowskiego na ocenę bardzo dobrą

2001 - 2003 aplikacja radcowska w Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie zakończona egzaminem radcowskim zdany na ocenę bardzo dobrą i wpisaniem na listę radców prawnych

2002 – 2003	aplikant radcowski w kancelarii prawniczej “Barylski T., Olszewski A., Brzozowski A. Spółka komandytowa”
2003 – 2006	radca prawny w Kancelarii Radców Prawnych „Gromek i Partnerzy”
2007 – do dziś	wykonywanie zawodu radcy prawnego we własnej kancelarii radcy prawnego

Wybrane dodatkowe zaangażowanie:

- członek Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów (2014-2016)
- wielokrotny ekspert Biura Studiów i Analiz Kancelarii Sejmu RP; autorstwo kilkudziesięciu opinii prawnych i projektów w procesie legislacyjnym
- członek Rady Nadzorczej EnergiaPro Koncern Energetyczny S.A. (2006-2008)
- mediator Sądu Polubownego przy Komisji Nadzoru Finansowego (2008-2013)

4. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki:

a) Tytuł osiągnięcia naukowego (autor, tytuł publikacji, rok wydania, nazwa wydawnictwa, recenzenci wydawniczy)

Jako osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 16 ust. 2 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, wskazuję monografię mojego autorstwa pt. „**Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego**” (ISBN: 978-83-8124-641-5, Warszawa 2018, wydawnictwo Wolters Kluwer, recenzent wydawniczy dr hab. Rafał Dowgier).

b) Omówienie celu naukowego ww. pracy i osiągniętych wyników wraz z omówieniem ich ewentualnego wykorzystania

1) Uzasadnienie wyboru tematu pracy

Wybór tematu pracy uzasadniony jest doniosłością wskazanych zagadnień oraz brakiem ich dotychczasowego kompleksowego opracowania w polskiej doktrynie prawa podatkowego.

Funkcjonowanie systemu podatkowego, bez względu na jego złożoność, zakłada dostarczanie podmiotom publicznym występującym w charakterze wierzyciela podatkowego środków publicznych, a zatem wykonywanie kreowanych przez prawo podatkowe stosunków zobowiązaniowych. Jak z tego wynika, wykonanie zobowiązania podatkowego stanowi kluczowy element całego systemu podatkowego, bez którego istnienie podatków straciłoby sens. Z uwagi na masową skalę występowania zobowiązań podatkowych oczywiste jest również, że liczne są nie tylko przypadki wykonywania zobowiązań podatkowych, ale także ich niewykonywania czy też zachowań, co do których istnieje wątpliwość, czy mogą być one traktowane jako wykonanie zobowiązania podatkowego. Mimo swojej doniosłości zagadnienia te nie cieszyły się zbyt dużym zainteresowaniem polskiej nauki prawa podatkowego. Ograniczonemu zainteresowaniu ze strony doktryny towarzyszy widoczna nieporadność prawodawcy, jeśli chodzi o prawną regulację tych zagadnień. Kształt obecnych

przepisów jest z jednej strony wynikiem połączenia przejmowanych automatycznie rozwiązań wcześniej obowiązujących, z drugiej strony - fragmentarycznych zmian stanowiących konsekwencję nowych regulacji w innych dziedzinach prawa, a także regulacji wprowadzanych jako odpowiedź na pojawiające się problemy praktyczne czy też wyroki sądów. Cechuje je w związku z tym pewna niespójność i liczne wątpliwości interpretacyjne. Jest to dodatkowy argument uzasadniający potrzebę całościowego opracowania wskazanej problematyki.

2) Cel naukowy pracy

Zasadniczym celem pracy była kompleksowa i pogłębiona analiza oraz ocena instytucji prawnych służących wykonaniu zobowiązania podatkowego wraz z problematyką jego niewykonania oraz nienależytego wykonania. Wskazanemu wyżej ogólnemu celowi pracy towarzyszyły bardziej szczegółowe cele badawcze. Pierwszy cel szczegółowy wynikał z samego tematu pracy i stanowiło go sformułowanie odpowiedzi pytanie, czy na gruncie prawa podatkowego możliwe i celowe jest posługiwanie się pojęciem nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Odpowiedź wymagała uprzedniego sprecyzowania pojęcia wykonania zobowiązania podatkowego oraz identyfikacji konstrukcji prawnych z tego zakresu. Kolejnym celem szczegółowym pracy było sprecyzowanie, jaki jest zakres zastosowania i charakter prawny poszczególnych instytucji prawnych służących wykonaniu zobowiązania podatkowego oraz jakie są elementy konstytutywne wykonania zobowiązania podatkowego w zależności od zastosowanej instytucji prawnej z tego zakresu. Cel ten wiązał się z następnym, którym było ustalenie tego, jaki jest wpływ poszczególnych instytucji prawnych służących wykonaniu zobowiązania podatkowego na strukturę stosunku prawnopodatkowego łączącego wierzyciela podatkowego i podatnika. Potwierdzenie zasadności wyróżnienia sytuacji nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego aktualizowało kolejny cel pracy w postaci określenia, jaka powinna być przewidziana przepisami prawa reakcja na taką sytuację. Na gruncie prawa cywilnego problematyka niewykonania zobowiązania podatkowego łączy się z zagadnieniem niemożliwości świadczenia. W związku z tym wyznaczony został dalszy cel pracy w postaci odpowiedzi na pytanie, czy na gruncie prawa podatkowego można mówić o niemożliwości świadczenia podatkowego, a przy twierdzącej odpowiedzi na to pytanie, ustalenie, jaka jest optymalna prawna regulacja niemożliwości świadczenia podatkowego. Szczegółowym celem pracy związanym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego było natomiast zidentyfikowanie uwarunkowań prawnej regulacji konsekwencji niezrealizowania zobowiązania podatkowego w terminie oraz ocena czy przy ich uwzględnieniu obecna regulacja prawna jest optymalna.

3) Układ pracy

Analiza zawarta w pracy została przeprowadzona na trzech płaszczyznach. Pierwsza miała charakter teoretyczny. Jej celem było uporządkowanie terminologiczne omawianych instytucji prawa podatkowego, rozpoznanie ich budowy z wykorzystaniem pojęć i konstrukcji wykształconych w teorii prawa oraz ich wpływu na strukturę stosunku zobowiązania podatkowego. Zagadnienie to jest istotne, zarówno jeśli chodzi o prawidłowe rozpoznanie specyfiki różnych instytucji prawnych służących wykonaniu zobowiązania podatkowego, jak również gdy chodzi o ustalenie konsekwencji prawnych wadliwości działań podejmowanych w celu wykonania zobowiązania podatkowego. W tym ostatnim przypadku interesujące jest zwłaszcza uchwycenie wpływu zaistniałej wadliwości na uznanie zobowiązania podatkowego za wykonane.

Przyjmuje się, że obowiązujący system polskiego prawa podatkowego należy do tzw. systemów historycznych, będących wynikiem stopniowo zachodzących procesów historycznych i zmian regulacji prawnych. Mając to na uwadze, celowe było przeprowadzenie analizy historycznej pokazującej rozwój omawianych instytucji prawnych na przestrzeni czasu. Było to tym bardziej wskazane, że w piśmiennictwie brak jest całościowego opracowania historii polskiego prawa podatkowego. Rozważania historyczne zawarte w pracy z jednej strony służyć miały ustaleniu genezy współczesnych rozwiązań prawnych oraz wychwyceniu kierunków zachodzących zmian, z drugiej zaś – identyfikacji doświadczeń, które mogą być użyteczne przy formułowaniu postulatów *de lege ferenda*.

Ponieważ prawo podatkowe jest nauką dogmatycznoprawną, zasadnicza część rozważań zawartych w pracy miała charakter dogmatycznoprawny i odnosi się do polskich regulacji prawnych aktualnie obowiązujących. Biorąc pod uwagę trwające prace nad nową kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego, wywody zawarte w pracy uwzględniają również rozwiązania zawarte w projekcie Ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (w wersji opublikowanej w dniu 6 października 2017 r.). Dla celów ilustracyjnych powołano także wybrane regulacje i praktykę występującą na gruncie innych niż polski porządków prawnych.

Wyżej wskazane cele badawcze oraz płaszczyzny prowadzonej analizy zdeterminowały układ pracy. W **rozdziale pierwszym** przedstawione zostały ogólne zagadnienia z zakresu teorii prawa podatkowego związane z wykonaniem zobowiązania podatkowego. Chodziło o powiązanie pojęcia wykonania zobowiązania podatkowego z innymi pojęciami służącymi opisowi elementów stosunku zobowiązania podatkowego, jak również o ustalenie zależności pomiędzy pojęciem wykonania zobowiązania podatkowego oraz występującymi w tekstach aktów prawnych pojęciami wygasania zobowiązania podatkowego, zapłaty podatku, zaliczki, raty podatku, a także przedpłaty. W ramach analizowanych ogólnych zagadnień celowa była także identyfikacja uwarunkowań prawnej regulacji problematyki wykonania zobowiązania podatkowego. W tym zakresie chodzi z jednej strony o obowiązujące wymagania konstytucyjne, a z drugiej - o zasady wskazujące sposób i kierunek prawnej regulacji omawianych zagadnień oraz interpretacji przepisów prawa. Następnie rozważona została potrzeba posługiwania się pojęciem nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego oraz dokonane zostało rozróżnienie pomiędzy tym pojęciem oraz pojęciem niewykonania zobowiązania podatkowego. Wywody te uzupełnione zostały o analizę problemu niemożliwości spełnienia świadczenia podatkowego.

W **rozdziale drugim** przedstawiona została geneza obecnego stanu prawnego poprzez ukazanie ewolucji rozwiązań prawnych związanych z wykonaniem zobowiązania podatkowego w okresie ostatnich stu lat. Wskazano zarówno na genezę rozwiązań przyjętych w Ordynacji podatkowej z 1997 r., jak również na zmiany w zakresie terminologii i konstrukcji omawianych instytucji, które następowały we wspomnianym okresie. Dla większej czytelności prowadzonego wywodu niektóre szczegółowe kwestie zostały jednak pominięte w tym rozdziale i zaprezentowano je przy omawianiu zagadnień stanowiących przedmiot rozważań ujętych w kolejnych rozdziałach.

Ustalenia zawarte w dwóch pierwszych rozdziałach pozwoliły na przeniesienie ciężaru analizy na płaszczyznę dogmatycznoprawną. W **rozdziale trzecim** zawarto rozważania dotyczące wymagań i problemów wspólnych dla wszystkich lub istotnej części sposobów wykonania zobowiązania podatkowego przewidzianych w regulacjach prawnych obecnie obowiązujących. Chodzi zarówno o elementy konstrukcyjne precyzujące sposób spełnienia świadczenia (wskazujące recipienta świadczenia podatkowego, wysokość tego świadczenia, termin i miejsce jego spełnienia), jak i o procedury, które mogą dotyczyć wykonania zobowiązania podatkowego lub z nim się wiążą. Zwrócono w tym zakresie uwagę zwłaszcza na regulacje dotyczące zaliczenia wpłaty.

Omówienie ogólnych kwestii prawnych dotyczących wykonania zobowiązania podatkowego umożliwiło przejście do analizy poszczególnych sposobów wykonania zobowiązania podatkowego. **Rozdział czwarty** poświęcony został podstawowym zagadnieniom związanym z instytucjami zapłaty podatku oraz poboru podatku. Omówiono w nim znaczenie, konstrukcję prawną oraz przedmiot zapłaty podatku, jak również szczególne formy zapłaty podatku przewidziane przepisami prawa. Odrębnej analizie poddano instytucję poboru podatku, w ramach której wskazano na specyfikę poboru podatku u źródła.

W **rozdziale piątym** omówiono dokonanie zapłaty i poboru podatku przy udziale innych podmiotów niż podatnik lub pierwotny wierzyciel podatkowy. W celu jak najpełniejszego przedstawienia omawianych zagadnień dokonano próby systematyki konstrukcji prawnych możliwych w tym zakresie. Wyodrębniono w związku z tym problematykę związaną z przejściem statusu dłużnika lub wierzyciela podatkowego, jak również sytuacje związane z udziałem innych osób w charakterze zastępcy bezpośredniego lub pośredniego. Odrębnie omówiono bardzo istotne współcześnie zagadnienie wykonania zobowiązania podatkowego z udziałem podmiotów świadczących usługi płatnicze na rzecz stron stosunku zobowiązania podatkowego.

W **rozdziale szóstym** analizie poddano pozostałe sposoby wykonania zobowiązania podatkowego. W tym zakresie wyodrębniono kategorię kompensacyjnych sposobów wykonania zobowiązania podatkowego (potrącenie prawnopodatkowe, zaliczenie nadpłaty podatku i zaliczenie zwrotu podatku) oraz konstrukcje umożliwiające wykonanie zobowiązania podatkowego poprzez zastępcze spełnienie świadczenia niepieniężnego.

Analiza instytucji służących szeroko rozumianemu wykonaniu zobowiązania podatkowego pozwoliła na ustalenie zakresu i warunków ich zastosowania. W ten sposób *a contrario* możliwe stało się wskazanie obszaru potencjalnych niezgodności pomiędzy wymaganiami prawnymi a zachowaniami podatnika ukierunkowanymi na wypełnienie jego zobowiązania podatkowego oraz dokonanie oceny ich konsekwencji dla stosunku zobowiązania podatkowego. Stąd też w kolejnych dwóch rozdziałach pracy sprecyzowano sytuacje niewykonania i nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego, jak również rozważono możliwość kwalifikacji problematycznych przypadków do jednej z tych kategorii.

W **rozdziale siódmym** omówiono zagadnienie spełnienia świadczenia podatkowego przed i po upływie terminu płatności. Zagadnienie to (zwłaszcza konsekwencje przekroczenia terminu przewidzianego dla spełnienia świadczenia podatkowego) jest od dawna prawnie regulowane, a stosowane w tym zakresie instytucje prawne generują szereg problemów. Długa tradycja prawnej regulacji nieterminowej realizacji świadczenia podatkowego może wskazywać przy tym na pewne wzorce dla prawnej regulacji innych przypadków niedopełnienia wymagań dotyczących wykonania zobowiązania podatkowego.

Z kolei w **rozdziale ósmym** zbadano możliwość wyodrębnienia innych przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Analizie poddano możliwość zaistnienia nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego ze względu na podmiotowych, jak również ze względu na miejsce, sposób lub przedmiot świadczenia podatkowego. Odrębnie omówiono ponadto możliwość wystąpienia nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego związanego z udziałem podmiotów świadczących usługi płatnicze, związanego z nieprawidłowościami w zakresie poboru podatku przez płatnika oraz związanego z nieprawidłowościami wymiaru i rozstrzygnięć dotyczących wykonania zobowiązania podatkowego.

4) Omówienie osiągniętych wyników oraz ich ewentualnego wykorzystania

1. Zawarta w pracy analiza zagadnień dotyczących wykonania, niewykonania i nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego pozwala na wskazanie ich specyfiki,

ale również potwierdza możliwość prowadzenia badań problematyki dotyczącej stosunku zobowiązania podatkowego w podobny sposób, jak jest to czynione w odniesieniu do zobowiązaniowych stosunków cywilnoprawnych. Ustalenie to wskazuje również, że podobieństwo zagadnień związanych ze stosunkami zobowiązanymi na gruncie prawa cywilnego i podatkowego jest dużo większe, niż wynikałoby to z ujęcia powszechnie prezentowanego w piśmiennictwie. Może to być przesłanką dla odwoływania się na gruncie prawa podatkowego do pewnych wzorców pojęciowych i regulacyjnych wykształconych w prawie cywilnym, oczywiście z uwzględnieniem specyfiki prawa podatkowego.

2. W pracy za wykonanie zobowiązania podatkowego uznano zdarzenie prawne, które stanowi spełnienie świadczenia podatkowego (lub traktowane jest jako równoznaczne ze spełnieniem takiego świadczenia) i skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Nie należy natomiast wykonania zobowiązania podatkowego utożsamiać z jego efektywnym wygaśnięciem, która to kategoria powinna być uznawana za szerszą znaczeniowo. Podobnie pojęcie wykonania zobowiązania podatkowego nie jest tożsame z pojęciem zapłaty podatku. To ostatnie określenie oznacza bowiem jedynie rodzaj świadczenia podatkowego, nie przesądzając skutku jego spełnienia. Jak ustalono w pracy, współcześnie termin „zapłata podatku” jest ponadto w języku prawnym określeniem wieloznacznym i – w zależności od regulacji – oznacza bądź jedną, bądź wszystkie instytucje prawne, które służą wykonaniu zobowiązania podatkowego.

3. Analiza historyczna potwierdziła, że rozwój instytucji prawnych dotyczących wykonania, niewykonania i nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego przebiega stosunkowo powoli i poza incydentalnymi przypadkami cechuje się stosunkowo dużym konserwatyżmem. Wiele z instytucji z omawianego zakresu funkcjonowało w bardzo podobnej do współczesnej postaci już blisko sto lat temu lub uległo stosunkowo niewielkim zmianom w tym okresie. Uelastycznianie konstrukcji dotyczących wykonania zobowiązania podatkowego wiązało się z kolei bądź z próbami zwiększenia na tej drodze wpływów podatkowych, bądź też stanowiło reakcję na nadzwyczajne zdarzenia. Doświadczenia historyczne ukazują jednak, że nie jest to uniwersalna droga, która pozwala na zniwelowanie skutków nadmiernego fiskalizmu lub wadliwości konstrukcyjnej podatku. Przykłady z przeszłości, ale także doświadczenia na gruncie regulacji państw obcych, dowodzą ponadto, że określony sposób wykonania zobowiązania podatkowego może realizować cele pozafiskalne. Może bowiem albo zwiększać realny ciężar podatkowy, albo też ten ciężar – nawet poważnie – redukować. Niekiedy trudno przy tym ustalić, na ile okoliczność ta jest świadomie uwzględniana przez prawodawcę. W tym zakresie w aspekcie historycznym widoczne jest też szerokie włączanie w proces wykonania zobowiązania podatkowego podmiotów świadczących usługi płatnicze, początkowo przede wszystkim banków. Podmioty te przejęły istotną część obowiązków, jakie wcześniej były realizowane przez aparat skarbowy (kasy skarbowe czy kasy urzędów skarbowych). Wprowadzaniu w okresie powojennym obowiązkowego pośrednictwa banków towarzyszyło przejście nad nimi kontroli przez państwo. W latach dziewięćdziesiątych XX w. obowiązek pośredniczenia banków został utrzymany, choć w zdecydowanej większości banki te przestały być już podmiotami kontrolowanymi własnościowo przez Skarb Państwa. Jak zwrócono na to uwagę w pracy, przez długi czas nie przekładało się to we właściwy sposób na dotyczące tych podmiotów regulacje prawne.

4. Biorąc pod uwagę doświadczenia historyczne należy zwrócić uwagę na pewną możliwość zastępowania konstrukcji podatkowych innymi rozwiązaniami prawnymi (np. zamiast wprowadzenia wykonania zobowiązania podatkowego w naturze płodami rolnymi możliwe jest wprowadzenie przymusowej kontraktacji tych płodów po zaniżonych cenach) bądź też ograniczania ich zakresu zastosowania (np. pobór podatku może następować od podatnika, który w założeniu przerzucić ma jego ciężar na kontrahentów bądź też możliwe

jest uczynienie tego podmiotu płatnikiem, a podmioty realnie obciążane – podatnikami; zamiast w gotówce podatek może być zapłacony w dłużnych papierach wartościowych emitowanych przez podatnika, które następnie zostaną sprzedane podmiotom prywatnym przez wierzyciela podatkowego).

Niektóre z niepieniężnych form wykonania zobowiązania podatkowego mogą ponadto upodabniać się w pewnym zakresie do takich konstrukcji prawa podatkowego, jak ulgi czy zwolnienia podatkowe. Wskazane w pracy przykłady ukazują, że dostawa towarów lub świadczenie określonych usług przez podatnika może zostać potraktowane jako niepieniężne świadczenie podatkowe stanowiące wykonanie zobowiązania podatkowego. Podobny efekt osiągnąć jednak można poprzez umożliwienie podatnikowi odliczenia od kwoty należnego podatku wartości tego rodzaju usług czy towarów. Od strony ekonomicznej niepieniężne formy wykonania zobowiązania podatkowego wiążą się zatem nie tylko z problematyką pozyskiwania środków publicznych, ale również z zagadnieniem ich wydatkowania. Z tego względu powinny być one analizowane w ramach tzw. *tax expenditures*. Jak wskazano w pracy, związek niepieniężnych form wykonania zobowiązania podatkowego z wydatkowaniem środków publicznych sprawia, że na gruncie prawa polskiego stosowanie tych form prowadzi do specyficznego i powszechnie niedostrzeganego odstępstwa od zasady zupełności (powszechności) budżetu rozumianej jako postulat włączenia w pełnych kwotach wszystkich dochodów i wydatków do budżetu.

5. W pracy zaproponowano rozszerzenie tradycyjnego katalogu zasad, które można zaliczyć do zasad techniki wykonywania zobowiązań podatkowych (obejmującego takie zasady jak zasada dogodności, pewności i tanioci opodatkowania), o kolejne zasady. Chodzi o zasadę wygasania zobowiązań podatkowych w sposób efektywny, zasadę pieniężnego charakteru świadczenia podatkowego, zasadę dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego, zasadę terminowego wykonania zobowiązania podatkowego, zasadę maksymalnie szerokiego katalogu form wykonania zobowiązania podatkowego, zasadę preferowania sposobów wykonania zobowiązania podatkowego generujących najmniejsze koszty globalne, zasadę preferowania kompensacyjnych sposobów wykonania zobowiązania podatkowego oraz zasadę ponoszenia odpowiedzialności za wykonanie zobowiązania podatkowego. Stanowią one zarówno postulaty co do treści prawnych regulacji dotyczących wykonania zobowiązania podatkowego, jak i dyrektywy interpretacyjne przepisów prawa. W pewnej części mogą być kwalifikowane nie tylko jako zasady podatkowe, ale także jako zasady prawa podatkowego. Poza wskazanymi zasadami mającymi charakter ogólny, w pracy sformułowano ponadto zasady bardziej szczegółowe, dotyczące niektórych instytucji związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych.

6. Analiza przeprowadzona w pracy w powiązaniu z koncepcjami prezentowanymi w teorii prawa (zwłaszcza przez S. Wronkowską i Z. Ziemińskiego) pozwoliła na zaproponowanie modelu relacji łączącej podatnika i wierzyciela podatkowego jako złożonego stosunku prawnego, składającego się z szeregu prostych stosunków prawnych, czy to o charakterze zobowiązaniowym, czy też stanowiących stosunki podległości kompetencji.

Precyzując powyższe ustalenie, instytucję potrącenia prawnopodatkowego można wyjaśnić istnieniem dwóch stosunków prawnych podległości kompetencji. Zarówno podatnik (poprzez złożenie wniosku), jak i organ podatkowy (poprzez wydanie i doręczenie postanowienia) swoim jednostronnym działaniem mogą kształtować sytuację prawną drugiego podmiotu. Z kolei w przypadku instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) do wyjaśnienia sposobu wykonania zobowiązania podatkowego wystarczające jest odwołanie się do jednego stosunku podległości kompetencji. Organ podatkowy, korzystając z przysługującej mu kompetencji, doprowadza bowiem do jednostronnego wygaszenia przeciwstawnych wierzytelności. Stosunek podległości kompetencji wiąże się także z funkcjonowaniem instytucji przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości

podatkowe (art. 66 Ordynacji podatkowej). Przeniesieniu praw, których dotyczy umowa, musi towarzyszyć modyfikacja stosunku zobowiązania podatkowego i otwarcie drogi dla spełnienia świadczenia niepieniężnego. Następuje to poprzez wyrażenie zgody przez właściwy organ podatkowy. Stanowi ona tzw. warunek prawny, czyli ustanowioną przez normy prawne przesłankę skuteczności czynności prawnej.

W związku z wykonaniem zobowiązania podatkowego pozostawać mogą także stosunki prawne inne niż stosunki podległości kompetencji. Odrębne prawnopodatkowe stosunki zobowiązaniowe wobec stosunku zobowiązania podatkowego wiążą się z funkcjonowaniem zaliczek na podatek. Wykonanie zobowiązania z tytułu zaliczki skutkuje uznaniem za wykonane zobowiązania podatkowego w odpowiedniej części lub w całości. Publicznoprawne stosunki zobowiązaniowe mogą powstawać ponadto w związku z uzyskiwaniem znaków skarbowych, wyrażając obowiązek dokonania określonej płatności z tego tytułu, uwzględnianej następnie przy wykonaniu zobowiązania podatkowego. Podobną konstrukcję wydaje się mieć także przedpłata akcyzy.

Niektóre instytucje prawne związane z wykonaniem zobowiązania podatkowego nie kreują natomiast żadnych nowych stosunków prawnych, wiążą się natomiast z modyfikacją podstawowej postaci stosunku zobowiązania podatkowego lub innych stosunków zobowiązaniowych. Tak jest w przypadku posłużenia się ratą podatku. Podobnie przedstawia się sytuacja zaangażowania w wykonanie zobowiązania podatkowego podmiotów innych niż podatnik i pierwotny wierzyciel podatkowy. Chodzi zwłaszcza o pojawiającą się wówczas specyfikę stosunku zobowiązania podatkowego w zakresie miejsca spełnienia świadczenia podatkowego, sposobu spełnienia tego świadczenia lub jego recypienta. Zasadniczo jednak posłużenie się instytucją zastępcy nie niweczy stosunku zobowiązania podatkowego łączącego podatnika i wierzyciela podatkowego. Dokonane ustalenia prowadzą także do wniosku, że pobór podatku u źródła nie opiera się na istnieniu stosunku prawnopodatkowego pomiędzy podatnikiem a płatnikiem, a na kształtowaniu bezpośrednio przez przepisy prawa podatkowego sposobu spełnienia przez płatnika świadczenia należnego podatnikowi w pozapodatkowym stosunku zobowiązaniowym łączącym podatnika i płatnika, w którym płatnik jest dłużnikiem, a podatnik wierzycielem.

Wykonanie zobowiązania podatkowego może stanowić proces kilkietapowy. Tak jest w przypadku wykonania zobowiązania podatkowego z wykorzystaniem znaku skarbowego. W pierwszym etapie dochodzi do uzyskania znaku skarbowego w zamian za dokonanie płatności, w drugim natomiast – do jego skasowania (wykorzystania). Wyodrębnienia etapów wykonania zobowiązania podatkowego dokonać można także w przypadku potrącenia prawnopodatkowego realizowanego na wniosek oraz w przypadku przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Odrębnego odnotowania wymaga występujący w wielu przypadkach bliski związek wykonania zobowiązania podatkowego ze stosowaniem instytucji prawa cywilnego. Spełnienie świadczenia podatkowego stanowi bowiem niejednokrotnie efekt czynności cywilnoprawnej czy też realizacji niezależnych od stosunku zobowiązania podatkowego zobowiązań cywilnoprawnych. Tak jest zasadniczo w przypadku zapłaty podatku z wykorzystaniem polecenia przelewu lub innych niż polecenie przelewu instrumentów płatniczych, w tym przekazów pocztowych. Podobnie skonstruowana została instytucja przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe. Sama zapłata podatku *sensu stricto* nie powinna być natomiast uznawana za tożsamą z zapłatą cywilnoprawną. Mimo bliskości konstrukcyjnej stanowi ona autonomiczną instytucję prawa podatkowego.

7. Zapłata podatku *sensu stricto* to stan faktyczny obejmujący uzewnętrznioną decyzję podmiotu, któremu przysługuje określona suma jednostek pieniężnych, wykonania

zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie tej sumy jednostek pieniężnych na rzecz wierzyciela podatkowego, jak również oświadczenie woli wierzyciela podatkowego o jej przyjęciu. Skoro zapłatę cywilnoprawną z reguły uznaje się za rodzaj czynności prawnej, to w pracy zaproponowano wyróżnienie pojęcia podatkowej czynności prawnej, do której można byłoby zaliczyć zapłatę podatku. Pojęcie podatkowej czynności prawnej obejmowałoby takie zdarzenia prawnopodatkowe, które związane są z wyrażeniem przez podmioty prawa podatkowego woli wywołania określonego skutku prawnopodatkowego. Kategoria ta jest przy tym szersza niż działania realizowane w ramach odpowiednich procedur podatkowych. *De lege lata*, wobec braków regulacyjnych w przepisach prawa podatkowego, uzasadnione jest stosowanie na drodze analogii regulacji cywilnoprawnych dotyczących czynności prawnych do podatkowych czynności prawnych, w szczególności do zapłaty podatku.

W świetle powyższego zrozumiaille wydaje się traktowanie instytucji zaliczenia wpłaty (art. 62 § 1–3 Ordynacji podatkowej) nie jako samodzielnego sposobu wykonania zobowiązania podatkowego, ale jako wyrazu prawnej reguły interpretowania oświadczenia woli podatnika związanego z wykonaniem zobowiązania podatkowego. Nie jest natomiast oczywiste obejmowanie pojęciem zapłaty podatku przymusowej realizacji zobowiązania podatkowego. Z tego względu w pracy postuluje się wyraźne uregulowania tej kwestii w przepisach Ordynacji podatkowej.

Wniknięcie w istotę zagadnienia realizacji zobowiązania podatkowego z udziałem innych podmiotów, niż podatnik i wierzyciel podatkowy, ujawniło jego złożoność i jednocześnie słabość regulacji podatkowych, które w omawianym zakresie cechują się lukami konstrukcyjnymi. Przeprowadzona analiza ukazała ponadto, że współcześnie dominujące stanowisko orzecznictwa sądów administracyjnych, aprobujące zasadniczo jedynie wykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika, oraz inspirowana tym stanowiskiem legislacja, obarczone są daleko idącymi uproszczeniami i poważnymi ułomnościami. Wskazuje to na potrzebę zmian legislacyjnych w tym zakresie.

8. Jak wynika z poczynionych ustaleń, pojęcie pieniądza na gruncie prawa podatkowego jest kształtowane w sposób autonomiczny i nie jest ograniczone do prawnego środka płatniczego. W szczególności przepisy prawa podatkowego posługują się wyrazem „pieniądz” w znaczeniu obejmującym tzw. pieniądz księgowy. Z kolei zapłata podatku rozciągana jest także na posłużenie się znakami skarbowymi (znakami akcyzy). Co więcej, regulacje Ordynacji podatkowej pozwalają na dalsze modelowanie pojęcia pieniądza poprzez dopuszczenie zapłaty podatku papierami wartościowymi, i to nie tylko takimi, które w obrocie prawnym pełnią funkcje płatnicze. Podobne rozwiązania występowały także w przeszłości. Biorąc pod uwagę zasadę pieniężnego charakteru świadczenia podatkowego, można postulować, aby z jednej strony środkiem płatniczym na gruncie prawa podatkowego były takie dobra, które w obrocie realnie i powszechnie pełnią funkcję środka płatniczego, z drugiej strony natomiast – aby nie eliminować możliwości zapłaty podatku powszechnym prawnym środkiem płatniczym.

W pracy zwrócono uwagę, że na gruncie polskiego prawa podatkowego funkcjonuje zasada walutowości. Nie została ona jednak w sposób ogólny zadeklarowana przez ustawodawcę i nie ma charakteru bezwzględnej. Przedstawione w pracy argumenty wskazują na potrzebę prawnego doprecyzowania zarówno waluty długu, jak i waluty płatności w stosunku zobowiązania podatkowego. Obecne regulacje są w tym zakresie daleko niewystarczające, co widoczne jest także w perspektywie historycznej. Należy również rozważyć dopuszczenie – jako dodatkowej możliwości – płatności podatku w walucie obcej, co powinno wiązać się ze wskazaniem rodzaju tej waluty i kursu, według którego powinno następować jej przeliczenie na polskie jednostki pieniężne. Użyteczność takiego rozwiązania w szczególności może dotyczyć płatności podatku w euro. Za obowiązującą na gruncie prawa podatkowego należy ponadto uznać zasadę nominalizmu. Zaznaczyć jednak trzeba, że

ustawodawca ma możliwość konstruowania podatku z wykorzystaniem odpowiednich konstrukcji waloryzacyjnych i korzystał z takiej możliwości w przeszłości.

9. Wśród instytucji prawnych stanowiących szczególnie sposób wykonania zobowiązania podatkowego można wskazać kompensacyjne sposoby wykonywania zobowiązań podatkowych oraz wykonanie zobowiązania podatkowego poprzez spełnienie świadczenia niepieniężnego. Pierwsza z tych grup obejmuje współcześnie potrącenie prawnopodatkowe, zaliczenie nadpłaty i zaliczenie zwrotu podatku. Jak wynika z przeprowadzonej w pracy analizy, wbrew dominującemu pogładowi orzecznictwa i niektórym wypowiedziom doktryny, w przypadku wszystkich tych instytucji prawnych nie dochodzi do kompensaty z mocy samego prawa, lecz na skutek działania organu podatkowego wyrażającego się w wydaniu konstytutywnego postanowienia. Wymienione instytucje prawne cechuje także podobieństwo realizowanych przez nie funkcji, co wpływa na zakres ich zastosowania. Z kolei druga grupa nie ogranicza się jedynie do przypadku regulowanego w art. 66 Ordynacji podatkowej. W istocie jest to kategoria szersza, obejmująca zróżnicowane konstrukcje prawne, niekiedy upodabniające się do kompensacyjnych sposobów wykonania zobowiązania podatkowego.

Zarówno przepisy Ordynacji podatkowej, jak i regulacje szczegółowego prawa podatkowego przewidują różnego rodzaju zabezpieczenia pieniężne pośrednio wiążące się z wykonywaniem zobowiązań podatkowych (takie jak przyjęcie środków pieniężnych jako zabezpieczenie czy kaucje gwarancyjne). Stosowane rozwiązania są niejednolite i pozbawione odpowiedniego wzorca konstrukcyjnego, co generuje zasygnalizowane w pracy problemy interpretacyjne. Z tego względu sformułowano postulat wprowadzenie do ogólnego prawa podatkowego jednolitej instytucji prawnej kaucji gwarancyjnej. Jasnej i pełnej regulacji prawnej wymaga również sposób zaspokojenia się wierzyciela podatkowego z takiego zabezpieczenia.

10. Przeprowadzone w pracy rozważania wykazały potrzebę wyodrębniania na gruncie prawa podatkowego grupy przypadków stanowiących sytuację pośrednią pomiędzy w pełni prawidłowym wykonaniem zobowiązania podatkowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Tę grupę – nawiązując do terminologii przyjętej w prawie cywilnym – określono mianem nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Wykonanie zobowiązania podatkowego jest nienależyte, jeśli jest obciążone określoną wadliwością, przede wszystkim wynikającą z niespełnienia wszystkich mających zastosowanie w danym przypadku wymagań prawnych. Dla takiej kwalifikacji znaczenie ma rodzaj naruszanego wymagania prawnego oraz pełnione przez to wymaganie funkcje. Funkcje te mogą przy tym prowadzić do innej oceny sytuacji w zależności od tego, czy do naruszenia dochodzi na skutek działania podatnika, czy też organu podatkowego.

Nie wszystkie wymagania składające się na prawną regulację warunków wykonania zobowiązania podatkowego mają identyczne znaczenie. W tym zakresie należy w pierwszej kolejności wyróżnić elementy konstytutywne dla danej formy wykonania zobowiązania podatkowego, a następnie grupę regulacji formułujących dodatkowe kryteria służące ocenie prawidłowości spełnienia świadczenia podatkowego. Brak któregośkolwiek z elementów składających się na spełnienie świadczenia podatkowego, czyli powinno zachowania podatnika (osoby działającej na jego rzecz) lub zaspokojenia wierzyciela prowadzi do zakwalifikowania danej sytuacji jako niestanowiącej wykonania zobowiązania podatkowego. Natomiast niedochowanie niektórych innych wymagań prawnych nie zmieni charakteru zachowania dłużnika, sprawi jednak, że nie będzie ono w pełni poprawne. W tych przypadkach można mówić o nienależytym wykonaniu zobowiązania podatkowego. Ogólnie rzecz biorąc, do przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego należy zatem zaliczyć spełnienie świadczenia podatkowego z naruszeniem regulacji służących realizacji celów pozafiskalnych podatku. Podobnie należy oceniać dokonanie świadczenia

podatkowego w nieprawidłowej wysokości, czy też – zasadniczo – spełnienie go w niewłaściwym miejscu. Przypadek uchybienia terminowi wykonania zobowiązania podatkowego można natomiast traktować zarówno jako niewykonanie zobowiązania w okresie od dnia upływu terminu do dnia spełnienia świadczenia, jak też jako nienależyte wykonanie zobowiązania polegające na przekroczeniu terminu spełnienia świadczenia, gdy świadczenie już wystąpi.

Brak prawnego wyodrębnienia kategorii nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego prowadzi współcześnie do tego, że różne przypadki, które można zakwalifikować do omawianej kategorii, są w orzecznictwie i piśmiennictwie traktowane bądź jako nieskutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, bądź też jako w pełni prawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego. Konfrontacja linii orzeczniczych wykazuje przy tym ich wzajemną sprzeczność i niekonsekwencję. Dla przykładu można wskazać, że w orzecznictwie z jednej strony za nieskuteczną uznaje się zapłatę podatku na rzecz niewłaściwego miejscowo organu podatkowego, z drugiej jednak przyjmuje się, że spełnienie świadczenia podatkowego przez podatnika bezpośrednio na rzecz wierzyciela podatkowego i z pominięciem płatnika prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Posłużenie się kategorią nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego pozwala zarówno uznać, że zobowiązanie podatkowe wygasło, jak i dostrzec mające miejsce naruszenia prawa i powiązać z tą okolicznością określone konsekwencje prawne.

11. Przeprowadzona w pracy analiza wykazała, że *de lege lata* niezwykle problematyczne jest przyjęcie jednego, niebudzącego wątpliwości znaczenia terminu „zaległość podatkowa”. Widoczna jest przy tym potrzeba zarówno odnoszenia go do stanu zadłużenia, jak i do określonej sumy pieniężnej stanowiącej przedmiot niezrealizowanego w terminie świadczenia. Stąd też sformułowano w pracy postulat ograniczenia użycia terminu „zaległość podatkowa” tylko do pierwszego z tych przypadków, natomiast w drugim przypadku używania określenia „kwota zaległości podatkowej”. Jeśli posłużyć się pojęciem stosunku zobowiązania podatkowego jako rodzaju zobowiązaniowego stosunku prawnego, to jasne się stanie, że taki stosunek zobowiązaniowy istnieje także po pojawieniu się zaległości podatkowej. Rozróżnić zatem trzeba stosunek zobowiązania podatkowego oraz zobowiązanie podatkowe (jako element długu w stosunku zobowiązania podatkowego), które po upływie terminu płatności staje się zaległością podatkową. Kwota podatku wynikająca z zobowiązania podatkowego staje się natomiast kwotą zaległości podatkowej. Od tak rozumianej kwoty zaległości podatkowej są następnie naliczane odsetki, które wraz ze wspomnianą kwotą zaległości wyznaczają aktualną wysokość kwoty stanowiącej przedmiot należnego świadczenia podatkowego (czyli zaktualizowanej kwoty podatku). Cały czas mamy natomiast do czynienia z jednym stosunkiem zobowiązania podatkowego i jednym długiem. Powyżej zaproponowana konwencja terminologiczna pozwala rozwiązać np. problem braku regulacji w Ordynacji podatkowej instytucji przedawnienia zobowiązania do uiszczenia odsetek od zaległości podatkowych czy też zasadniczego braku regulacji odnoszących się do sposobu wykonania tego zobowiązania.

12. Obowiązek uiszczenia odsetek jest współcześnie jedną z najbardziej oczywistych konsekwencji powstania zaległości podatkowej. Odsetki te na gruncie prawa polskiego mają pełnić w założeniu przede wszystkim funkcję rekompensacyjną oraz funkcję sankcyjną. Istnieje przy tym wyraźny związek pomiędzy funkcją realizowaną przez odsetki oraz wysokością stawki odsetek. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w pracy, stawka odsetek od zaległości podatkowych, realizujących wyłącznie funkcję rekompensacyjną, powinna znajdować się w przedziale pomiędzy wysokością odsetek ustawowych a wysokością odsetek maksymalnych (kapitałowych). Odsetki od zaległości podatkowych realizujące poza funkcją rekompensacyjną funkcję sankcyjną powinny natomiast przekraczać nie tylko wysokość maksymalnie dopuszczalnych prawnie odsetek kapitałowych, ale i

maksymalnie dopuszczalnych odsetek za opóźnienie. Ze względów systemowych zasadne jest przy tym wykorzystanie w prawnej regulacji wysokości stawki odsetek od zaległości podatkowych odniesienia do wysokości stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego. Pozwoliłoby to na utrzymywanie stałej wzajemnej relacji pomiędzy odsetkami ustawowymi (odsetkami ustawowymi za opóźnienie) a odsetkami od zaległości podatkowych. Obecny stan prawny może prowadzić i prowadzi do sytuacji, w której odsetki od zaległości podatkowych są niższe niż maksymalne odsetki przewidziane Kodeksem cywilnym, a zatem – z ekonomicznego punktu widzenia – dochodzi do wykreowania zachęty, aby w pierwszej kolejności regulować zobowiązania cywilnoprawne przed zobowiązaniami podatkowymi. Przeprowadzone w pracy ustalenia wskazują, że w ostatnich kilkunastu latach doszło nie tylko do rezygnacji z realizacji przez odsetki od zaległości podatkowych funkcji sankcyjnej, ale także do naruszenia realizowanej przez te odsetki funkcji rekompensacyjnej. Pewne zastrzeżenia budzi ponadto sposób ujęcia w obowiązujących przepisach okresów, za które nie są naliczane odsetki od zaległości podatkowej, jak również metodyka naliczania odsetek za zwłokę od nieuiszczonych w terminie zaliczek. W pracy wskazano sugerowane alternatywne rozwiązania prawne w tym zakresie.

13. Wśród innych przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego niż związane z uchybieniem terminu realizacji świadczenia podatkowego wskazano w pracy na dokonanie zapłaty podatku przez podmiot inny niż upoważniony do tego na podstawie przepisów prawa. Podobnie zakwalifikowano przypadki działania przez wadliwie ustanowionego przedstawiciela ustawowego, pełnomocnika lub posłańca, przypadki spełnienia świadczenia podatkowego przez osobę potencjalnie odpowiedzialną podatkowo bądź też przez wadliwie ustanowionych zastępców pośrednich podatnika. W każdym przypadku konieczne jest jednak, aby podmiot spełniający świadczenie podatkowe działał na rzecz podatnika. Do nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego dojdzie również wówczas, gdy zapłata podatku dokonana zostanie w kasie lub na rachunek płatniczy niewłaściwego organu podatkowego tego samego wierzyciela podatkowego bądź też jeśli nastąpi ona na niewłaściwy rachunek płatniczy właściwego organu podatkowego. Tak też zakwalifikowano spełnienie przez podatnika świadczenia podatkowego bezpośrednio na rzecz wierzyciela podatkowego z pominięciem obligatoryjnego pośrednika (np. płatnika), dokonanie zapłaty gotówkowej zamiast zapłaty z wykorzystaniem instrumentu płatniczego, zapłaty podatku z wykorzystaniem innej formy bezgotówkowej niż prawnie wymagana czy też zapłaty prawnym środkiem płatniczym zamiast wymaganej przepisami prawa podatkowego płatności w walucie obcej.

Nieprawidłowe skasowanie (wykorzystanie) znaków skarbowych lub też użycie nieprawidłowych znaków skarbowych zasadniczo nie prowadzi do wykonania zobowiązania podatkowego (w tym także nienależytego). Odmienną kwalifikację rozważać można byłoby jedynie wówczas, gdyby naruszenie przepisów nie wpływało na realizację funkcji pełnionych przez znaki skarbowe, a sposób ich skasowania eliminował możliwość ponownego wykorzystania znaków skarbowych w takim samym stopniu, jak przy prawidłowym postępowaniu. Jeśli natomiast wykorzystane znaki skarbowe zostały uzyskane z naruszeniem przepisów prawa, konsekwencje prawne wadliwego uzyskania znaku skarbowego zależne będą od rodzaju wadliwości i reżimu prawnego, w jakim zostały pozyskane. Nie powinny mieć one jednak wpływu na skuteczność wykonania zobowiązania podatkowego z wykorzystaniem tych znaków.

Problem nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego jest aktualny także w przypadku spełnienia świadczenia podatkowego w postaci niepieniężnej na podstawie art. 66 Ordynacji podatkowej. W tym zakresie należy jednak rozróżnić dwa zagadnienia. Pierwsze wiąże się z naruszeniem przepisów dotyczących dopuszczalności wykonania zobowiązania podatkowego w formie niepieniężnej, drugie natomiast – z wadliwością przedmiotu

świadczenia niepieniężnego. Nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego wystąpić może tylko w ostatnim z tych przypadków. Spełnienie świadczenia niepieniężnego bez podstawy prawnej nie będzie bowiem stanowiło wykonania zobowiązania podatkowego i w konsekwencji nie będzie prowadziło do wygaśnięcia tego zobowiązania. Podobnie nie będą mogły prowadzić do wykonania zobowiązania podatkowego poprzez spełnienie świadczenia niepieniężnego umowy bezwzględnie nieważne czy też obciążone tzw. bezskutecznością *sensu stricto (ex lege)*. W przypadku tzw. nieważności względnej (wzruszalności) umowy zobowiązanie podatkowe należy natomiast uznawać za wykonane do momentu zniweczenia rozporządzającego skutku umowy. Podobnie przedstawia się sytuacja w przypadku tzw. bezskuteczności względnej i umów wprawdzie niewadliwych, ale o tzw. osłabionej skuteczności. Z kolei w przypadku tzw. bezskuteczności zawieszony do momentu wystąpienia skutku prawnego umowy nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy lub innych praw majątkowych i tym samym nie ma miejsca wykonanie zobowiązania podatkowego. Jak widać, przedstawione wyżej rodzaje wadliwości umowy oraz sytuacje do nich zbliżone wiążą się albo z należywym wykonaniem zobowiązania podatkowego albo z jego niewykonaniem, choć ocena ta w niektórych przypadkach jest zmienna w czasie, a prawo podatkowe nie reguluje w pełni konsekwencji tych sytuacji. Podobnie należy ocenić przypadek wyeliminowania z obrotu prawnego postanowienia organu podatkowego zezwalającego na umowne przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe i wpływ tego zdarzenia na zawartą umowę. Nie ma zatem potrzeby posługiwania się we wspomnianym obszarze konstrukcją nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Konstrukcja ta będzie natomiast użyteczna w przypadku wadliwości przedmiotu świadczenia niepieniężnego spełnionego na podstawie art. 66 Ordynacji podatkowej. Uznać można, że wierzyciel podatkowy będzie mógł wówczas, na zasadzie analogii, wykorzystać uprawnienia przysługujące kupującemu z tytułu rękojmi regulowane w dziale II tytułu XI księgi trzeciej Kodeksu cywilnego. Obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie regulują jednak w pożądanym zakresie wszystkich konsekwencji wynikających ze skorzystania ze wspomnianych uprawnień.

Nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego wystąpi także w przypadku zaliczenia na poczet zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej kwoty nadpłaty (zwrotu podatku), która okaże się nienależna. Trzeba jednak podkreślić, że chodzi wyłącznie o sytuację, w której nie ma możliwości uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności wadliwego postanowienia w przedmiocie zaliczenia. W takim przypadku konsekwencją regulowaną w art. 52 Ordynacji podatkowej jest powstanie zobowiązania do zwrotu na rzecz wierzyciela podatkowego nieprawidłowo zaliczonych kwot.

14. Przeprowadzona w pracy analiza wskazuje, że spośród przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego najlepiej regulowaną sytuacją jest przypadek zaległości podatkowej. Inne sytuacje bądź nie są regulowane w polskim prawie podatkowym w ogóle, bądź też dotyczące ich regulacje są lakoniczne lub budzą zastrzeżenia co do swojej poprawności. Uzasadnione jest zatem formułowanie postulatów *de lege ferenda* w tym zakresie.

Regulacje dotyczące zaległości podatkowej – postrzegane także w ujęciu historycznym – wskazują, że istotną konsekwencją, która wiąże się z uchybieniem terminowi wykonania zobowiązania podatkowego jest zastosowanie określonych sankcji, zwłaszcza – choć nie tylko – o charakterze podatkowym. Niekiedy realizacja funkcji sankcyjnej ulega pewnemu zatarciu poprzez przypisanie tej funkcji odsetkom za zwłokę, tak jak ma to miejsce obecnie w polskim prawie. Z punktu widzenia wskazanych w pracy zasad wykonywania zobowiązań podatkowych funkcja ta powinna być jednak efektywnie realizowana, a obowiązujące regulacje należałoby zmodyfikować w taki sposób, aby osiągnąć ten rezultat. Celowe wydaje się w związku z tym powiązanie realizacji funkcji sankcyjnej z instytucją inną

niż odsetki za zwłokę. Z jednej strony pozwoliłoby to na należyte wyeksponowanie rekompensacyjnej roli odsetek, z drugiej natomiast – na prawidłowe i odpowiadające wymaganiom konstytucyjnym (np. zasadzie proporcjonalności) skonstruowanie sankcji podatkowej związanej z przekroczeniem terminu wykonania zobowiązania podatkowego.

Proponowane rozwiązania dotyczące zaległości podatkowej wskazują kierunek regulacji innych przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Problematyczne wydaje się jednak stworzenie w tym zakresie jednolitej i kompleksowej regulacji prawnopodatkowej. Analiza zawarta w pracy unaocznia bowiem rozległe związki wykonania zobowiązania podatkowego z instytucjami lub regulacjami prawa cywilnego, które stanowią wzorzec dla konstrukcji prawnopodatkowych bądź też mogą lub nawet często muszą być zastosowane na drodze analogii, aby wypełnić istniejącą aktualnie lukę prawną. Niekiedy też instytucje prawne służące wykonywaniu zobowiązań podatkowych stanowią swoistą hybrydę konstrukcji cywilnoprawnych i prawnopodatkowych. Z tego względu uzasadnione może być w niektórych przypadkach nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego stosowanie rozwiązań przyjętych w prawie cywilnym (np. w sytuacji, w której rzecz lub prawo przenoszone w zamian za zaległości podatkowe ma wady).

Jak z powyższego wynika, model regulacji przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego powinien obejmować kilka różnego rodzaju rozwiązań. Po pierwsze, wyraźnego potwierdzenia wymaga skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w przypadku nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Po drugie, w zakresie, w którym zastosowanie powinny mieć przepisy prawa cywilnego, celowe jest sformułowanie w prawie podatkowym odpowiednich odesłań. Po trzecie, konsekwencją nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego powinna być możliwość zastosowania przez organ podatkowy pieniężnej sankcji podatkowej. Celowe może być zastosowanie w odniesieniu do niej zasad właściwych administracyjnym karom pieniężnym. Alternatywnie rozważać można wprowadzenie opłaty pokrywającej w zryczałtowany sposób dodatkowe koszty po stronie administracji podatkowej wynikające z faktu nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Po czwarte, powinno zostać ustawowo uregulowane postępowanie organów podatkowych związane z identyfikacją i usuwaniem skutków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Zagadnienia te są aktualnie fragmentarycznie regulowane przepisami zawartymi w aktach wykonawczych. Po piąte, niezbędne jest wprowadzenie zmian w innych instytucjach prawa podatkowego. Chodzi zwłaszcza o wskazane w pracy modyfikacje przepisów dotyczących naliczania oprocentowania nadpłaty oraz biegu terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odrębnej regulacji wymagają ponadto konsekwencje prawne wadliwych rozstrzygnięć podatkowych konstytuujących wykonanie zobowiązania podatkowego, jeśli nie są one eliminowane z obrotu prawnego – chodzi zwłaszcza o postanowienie o zaliczeniu nadpłaty (zwrotu podatku) i postanowienie o dokonaniu potrącenia prawnopodatkowego. W takich przypadkach reakcja ustawodawcy polegać może – tak jak jest to w pewnym zakresie obecnie – na wykreowaniu publicznoprawnego zobowiązania do zwrotu nienależnie uzyskanej korzyści.

15. Poza identyfikacją przypadków nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego w pracy dokonano kwalifikacji różnych problematycznych sytuacji dotyczących realizacji zobowiązania podatkowego jako stanowiących wykonanie lub niewykonanie tego zobowiązania. Ujawniono jednocześnie, że zarówno obowiązujące, jak i zawarte w projekcie Ordynacji podatkowej regulacje prawne nie odnoszą się do wszystkich istotnych zagadnień, jakie pojawiają się w niektórych przypadkach. W tym zakresie również celowe jest sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.

Ważne jest dostrzeżenie, że ocena tego, czy zobowiązanie podatkowe zostało wykonane, może być zmienna w czasie. Dotyczy to w szczególności – choć nie wyłącznie –

przypadku wykonania zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej dokonanemu wymiarowi. Jeśli w wyniku zmian w wymiarze zobowiązania podatkowego dojdzie do uznania, że zostało ono w całości lub w części niewykonane, konsekwencje z tego wynikające powinny być zależne od tego, kto dokonał wymiaru i z jakiego powodu dochodzi do jego modyfikacji.

Do zmiany oceny dotyczącej tego, czy zobowiązanie podatkowe zostało wykonane, może dojść również w przypadku wadliwości czynności prawnej, która miała prowadzić do wykonania tego zobowiązania (chodzi zwłaszcza o niepieniężne formy świadczenia podatkowego), jak również w przypadku uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności rozstrzygnięć podatkowych konstytuujących wykonanie zobowiązania podatkowego. W tych sytuacjach – o ile spełnią się dodatkowe przesłanki – zobowiązanie podatkowe początkowo uznawane za wykonane co do zasady będzie musiało być uznane za niewykonane. Należałoby w omawianym zakresie postulować zatem wprowadzenie rozwiązań prawnych, które bądź przerywają bieg terminu przedawnienia, bądź też prowadzą do ponownego powstania zobowiązania podatkowego. Możliwa powinna być także zmiana wcześniej wydanych rozstrzygnięć w sposób deklaratoryjny stwierdzających wykonanie zobowiązania podatkowego (np. decyzji stwierdzającej wykonanie zobowiązania podatkowego).

W pracy wskazano również na zasadność rozszerzenia katalogu przypadków, w których ma miejsce wykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, o niektóre sytuacje obecnie zasadniczo kwalifikowane jako niewykonanie zobowiązania podatkowego. Przykładowo wskazać można zapłatę podatku w walucie obcej bądź też zapłatę na rzecz podmiotu, który nie jest uprawniony do działania w imieniu lub na rzecz wierzyciela podatkowego w zakresie danego stosunku zobowiązania podatkowego. Wprowadzając zmiany prawne, można kierować się zasadą, że zobowiązanie podatkowe powinno być uważane za skutecznie wykonane w zakresie, w którym wierzyciel podatkowy został zaspokojony.

Spełnienie świadczenia podatkowego przed powstaniem zobowiązania podatkowego nie może stanowić jego wykonania. Zasadne jest jednak wprowadzenie regulacji pozwalających na uznawanie przedwczesnych wpłat za depozyty przeznaczone na zaspokojenie wierzyciela podatkowego w przyszłości. Podobnie należałoby traktować zaliczanie wierzytelności podatnika na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Katalog przypadków skutkujących wygaśnięciem zobowiązania podatkowego powinien być ponadto rozszerzony o wpłatę przez płatnika niepobranego od podatnika podatku, za który płatnik ponosi odpowiedzialność. Brak takiej regulacji stanowi obecnie lukę prawną, którą uzupełnia się w praktyce, przyjmując taki skutek w sposób dorozumiany.

Szczególną sytuacją niewykonania zobowiązania podatkowego jest przypadek niemożliwości świadczenia podatkowego, który współcześnie nie powinien być ograniczany do tzw. niemożliwości obiektywnej. Na gruncie prawa podatkowego z niemożliwością świadczenia podatkowego łączy się kwestia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zgodnie z poglądem prezentowanym w niniejszej pracy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie powinny mieć charakteru uznaniowego i w pewnych sytuacjach należy uznawać je za zakładaną przez ustawodawcę reakcję na przypadek subiektywnej niemożliwości świadczenia.

5. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo - badawczych

W okresie po obronie pracy doktorskiej moje zainteresowania naukowo-badawcze rozwijały się w kilku nurtach badawczych. Zasadniczo ich wspólną cechą było konfrontowanie ustaleń dogmatycznoprawnych z praktyką stosowania prawa oraz formułowanie postulatów *de lege ferenda*. Dodać można, że w części przypadków

wprowadzane w późniejszym czasie zmiany przepisów prawa korespondowały z tymi postulatami.

- **nadpłata podatku**

Pierwszy ze wspomnianych nurtów badawczych związany był z tematyką nadpłaty podatku podjętą już przeze mnie w mojej rozprawie doktorskiej. Celem mojej aktywności naukowej w tym obszarze było wszechstronne opracowanie instytucji nadpłaty podatku funkcjonującej w polskim prawie podatkowym wraz z instytucjami z nią związanymi oraz znalezienie optymalnego rozwiązania problemów, jakie występowały w ich praktycznym funkcjonowaniu. Na bazie ustaleń zawartych w rozprawie doktorskiej, istotnie rozwiniętych i zmienionych przy uwzględnieniu nowych, kompleksowych regulacji dotyczących nadpłaty podatku, jakie wprowadzono z dniem 1 stycznia 2003 r., opublikowałem monografię dotyczącą instytucji nadpłaty podatku (książka pt. *Nadpłata podatku*, Kraków 2005). Była to pierwsza tak obszerna publikacja dotycząca tej instytucji w polskim piśmiennictwie. Monografię tę poprzedzał przygotowany przeze mnie fragment komentarza do Ordynacji podatkowej dotyczący nadpłaty podatku (*Komentarz do Ordynacji podatkowej*, pod red. W. Modzelewskiego, Warszawa 2003, s. 193-236).

Omawianą problematykę rozwijały kolejne moje publikacje. Analizie poddałem niezwykle istotną w praktyce kwestię przerwania ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty, jako przesłanki eliminującej lub ograniczającej prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku. W tym zakresie badałem orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (rozdział pt. *Zarzut przerwania przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, praca zbiorowa pod red. P. J. Lewkowicza i J. Stankiewicza, Białystok 2010, s. 465-473), jak i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (rozdział pt. *Zarzut przerwania ciężaru nienależnego podatku jako ograniczenie prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku* [w:] *Ius fiscale. Studia z Dziedziny Prawa Finansowego. Księga Pamiątkowa Dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu*, pod red. nauk. H. Litwińczuk, Warszawa 2012, s. 247-259). Odniosłem się również do stanowiska zaprezentowanego co do tej kwestii przez pełny skład Izby Gospodarczej NSA, poddając je ocenie i badając jego wpływ na funkcjonowanie instytucji nadpłaty (artykuł pt. *Instytucja nadpłaty podatku w świetle uchwały NSA z 22 czerwca 2011 r.*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2011, nr 5, s. 5-18).

Badałem ponadto wzajemną relację pomiędzy postępowaniem w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku i postępowaniem podatkowym (tzw. wymiarowym). Zaprezentowane przeze mnie poglądy (artykuł pt. *Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzygnięcie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji? – glosa do wyroku NSA z 22 lutego 2007 r.*, II FSK 345/06, „Jurysdykcja podatkowa” 2008, nr 3, s. 64-72; rozdział pt. *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku – zagadnienia podstawowe* [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, praca zbiorowa pod red. L. Etela, Białystok 2008, s. 212-228) stanowiły krytyczną ocenę koncepcji prezentowanych w orzecznictwie sądów administracyjnych. Postawiłem tezę, że postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku powinno być traktowane jako szczególna postać postępowania wymiarowego. Prowadzić to powinno do zasadniczej dopuszczalności orzekania co do wysokości zobowiązania podatkowego w postępowaniu w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku.

Zajmowałem się także opracowaniem szczegółowych instytucji prawnych towarzyszących nadpłacie podatku, takich jak instytucja zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (rozdział pt. *Charakter prawny wniosku o zaliczenie*

nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych [w:] Ordynacja podatkowa w praktyce. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2012, s. 440-450) oraz instytucja zaliczenia nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych (rozdział pt. *Zaliczenia nadpłaty i zwrotu podatku jako przedmiot rozstrzygnięć organów podatkowych* [w:] Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2014, s. 269-283). Zagadnienia te były również przedmiotem moich wystąpień konferencyjnych.

Poddałem ponadto krytyce instytucję sukcesji prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku, poddając w wątpliwość jej zgodność z Konstytucją RP (*Problem niekonstytucyjności art. 105 Ordynacji podatkowej*, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2012, nr 3, s. 64-72). Instytucja ta ostatecznie została zmodyfikowana przez ustawodawcę w sposób zbieżny z rozwiązaniem sugerowanym w powołanym tekście.

- **polska sądowa doktryna orzecznicza przeciwko obejściu prawa podatkowego**

Odrębny i ważny przedmiot moich zainteresowań naukowo-badawczych stanowiła polska sądowa doktryna orzecznicza przeciwko obejściu prawa podatkowego. Różnym aspektem tej problematyki poświęciłem szereg publikacji i wystąpień konferencyjnych.

Wskazałem na charakterystyczną ewolucję wspomnianej doktryny orzeczniczej w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej (rozdział pt. *Wybrane zagadnienia problematyki przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego przed i po akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej* [w:] Prawo europejskie - 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, praca zbiorowa pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 479-488).

Prowadziłem również badania empiryczne wyroków składających się na wspomnianą linię orzeczniczą, systematyzując przyjmowane w tych wyrokach podstawy prawne, na których opierano tę doktrynę oraz dokonując oceny ich zasadności (referat pt. *Czy ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego jest niezbędna do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na płaszczyźnie krajowej? Wnioski z orzecznictwa*, Konferencja "Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?", Warszawa, 10 stycznia 2012 r.; referat przygotowany wspólnie z H. Litwińczuk i P. Karwatem pt. *Przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego w polskim orzecznictwie a klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego*, XIII Konferencja Wydziałowa WPiA UW, Warszawa 24 luty 2012 r.; część 2 rozdziału [napisanego wspólnie z H. Litwińczuk i P. Karwatem] pt. *Interes fiskalny państwa a interes podatnika. Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego* [w:] *Interes publiczny a interes prywatny w prawie*, pod red. T. Giaro, Warszawa 2012, s. 159-180).

W ramach prowadzonych badań ustaliłem zakres oddziaływania na funkcjonowanie doktryny orzeczniczej przeciwko obejściu prawa podatkowego wyroku NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. FSA 3/03 (tzw. sprawa Optimusa), falsyfikując tezę o przełomowym wpływie tego wyroku na wspomnianą doktrynę orzeczniczą (zwłaszcza rozdział pt. *Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, red. L. Etel i M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 520-529).

Sformułowałem ponadto tezę o możliwym celowym akceptowaniu przez polskie władze obchodzenia prawa podatkowego przez niektóre podmioty jako elementu prowadzonej polityki fiskalnej (referat pt. *Unikanie opodatkowania a polityka finansowa. Refleksje na gruncie polskiej praktyki stosowania prawa podatkowego inspirowane Luxemburg leaks*, Ogólnopolska konferencja „Problemy etyczne tworzenia i stosowania

prawa podatkowego” Warszawa 16 stycznia 2015 r.; rozdział pt. *The Acceptance of Tax Avoidance as an Element of Poland's Financial Policy* [w:] *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*, vol. II, ed. V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková, Košice 2015, s. 291-299).

Badalem również zależność pomiędzy stosowaniem wspomnianej doktryny orzeczniczej a wprowadzonymi lub projektowanymi rozwiązaniami legislacyjnymi (np. rozdział pt. *Wpływ regulacji prawa podatkowego na zasadność podnoszenia zarzutu obejścia prawa podatkowego – wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2015, s. 295-306; artykuł pt. *Draft of general anti avoidance rule and judicial doctrine of circumvention of the tax law in the Polish tax law* [w:] *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. – Выпуск 6. Anti-avoidance rules in the countries of the Central and Eastern Europe countries*, Воронеж 2016, s. 22-33).

Zwieńczeniem moich dotychczasowych badań empirycznych stanowiła analiza uzasadnień łącznie ponad 500 wyroków z lat 1978–2016, czyli w zasadzie z całego okresu funkcjonowania omawianej doktryny orzeczniczej, wyselekcjonowanych na podstawie występującego w ich uzasadnieniach odwołania do obejścia prawa podatkowego lub określeń podobnych. Było to pierwsze tak szerokie badanie doktryny orzeczniczej przeciwko obejściu prawa podatkowego w polskiej nauce prawa. Celem przeprowadzonego badania było ustalenie sposobu rozumienia przez orzecznictwo obejścia prawa podatkowego. Przeprowadzone badanie stanowiło zatem rodzaj opisu sądowego stosowania prawa, określanego w nauce prawa jako tzw. opis materiału decyzji. Wyniki badania zostały opublikowane w artykule pt. *Obejście prawa podatkowego w doktrynie orzeczniczej polskich sądów* („Forum Prawnicze” 2017, nr 4, s. 35-57) i pozwoliły wskazać na elementy istotne z punktu widzenia kwalifikacji przyjmowanej przez sądy oraz dokonać systematyki, jeśli chodzi o charakter i doniosłość każdego z tych elementów. W mojej ocenie mają one nie tylko walor poznawczy, ale mogą być także przydatne dla legislacji oraz stosowania klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

- **problematyka redukowania ryzyka podatkowego po stronie podatników przy wykorzystaniu instytucji prawnych dedykowanych temu celowi**

Kolejny nurt badawczy związany był z zagadnieniem redukowania ryzyka podatkowego po stronie podatników przy wykorzystaniu instytucji prawnych dedykowanym temu celowi (urzędowych interpretacji prawa podatkowego, porozumień w sprawie cen transakcyjnych, opinii zabezpieczających). Inspirację do zajęcia się tymi zagadnieniami stanowiło moje zaangażowanie w charakterze eksperta w procesach legislacyjnych dotyczących instytucji ze wspomnianego zakresu.

Po wejściu w życie rozbudowanych regulacji dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego podjąłem próbę zaprezentowania teoretycznych założeń tej instytucji prawnej oraz - w powiązaniu z tym - rozstrzygnięcia szeregu problemów dogmatycznoprawnych związanych z jej funkcjonowaniem (artykuł pt. *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w sprawach indywidualnych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 1, s. 63-104). Zagadnieniami tymi na gruncie nowej wersji przepisów zajmowałem się w opiniach dla Biura Analiz Sejmowych (np. *Opinia z dnia 31 lipca 2006 r. o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731)*) oraz w wystąpieniach konferencyjnych (referat pt. *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – w kierunku modelu docelowego*, Konferencja naukowa „Zmiany w polskim prawie podatkowym”, Kraków, 13-15 kwietnia 2007 r.; rozdział pt. *Instytucja interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w świetle uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r.* [w:] *Prawo*

finansowe wobec wyzwań XXI wieku. Daniny publiczne, praca zbiorowa pod red. A. Dobaczewskiej, E. Juchniewicza, T. Sowińskiego, Warszawa 2010, s. 61-68, stanowiący referat wygłoszony na Bałtyckiej Międzynarodowej Konferencji Prawa Finansowego, Gdańsk-Nynashamn 8-11 października 2010 r.).

W ramach omawianego obszaru badawczego poddałem także krytycznej ocenie regulacje dotyczące porozumień w sprawach cen transakcyjnych oraz formułowany na ich podstawie pogląd w orzecznictwie (rozdział pt. *Ograniczenia w zastosowaniu instytucji porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi* [w:] Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, praca zbiorowa pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 46-60; *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2008 r. (sygn. akt II GSK 421/08)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, rok V nr 5 (26)/2009, s. 174-181).

Badalem również wzajemną relację pomiędzy instytucją interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających, czego efektem była krytyczna ocena praktyki oraz postulaty *de lege ferenda* (np. artykuł: *Opinie zabezpieczające a interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2018, nr 1, s. 66-78).

- **ogólne problemy legislacji prawa finansowego i jej uwarunkowania**

Czwarty nurt badawczy dotyczył ogólnych problemów legislacji prawa finansowego i jej uwarunkowań. W tym obszarze odnosiłem się do zagadnień związanych z zakresem kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego (np. rozdział pt. *Problem zastosowania art. 2 Ordynacja podatkowej do opłat* [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 573-586; artykuł pt. *Niepodatkowe należności budżetowe – pojęcie i systematyka*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 335-348).

Podjąłem próbę rozważenia, czy wychodząc z niebudzących poważniejszych kontrowersji założeń jest możliwe ustalenie, na podstawie wnioskowania dedukcyjnego, zakresu regulacji materialnoprawnych, które powinny być objęte kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego (rozdział pt. *Law on Tax Obligations as Part of the General Tax Law Codification* [w:] Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe, red. L. Etel, M. Popławski, Białystok 2016, s. 489-505).

Odnosiłem się do problemu wpływu prawa podatkowego na rozwój nowych technologii wskazując obszary, które mogą na ten rozwój oddziaływać negatywnie (np. rozdział pt. *Czy prawo podatkowe hamuje rozwój nowoczesnych technologii* [w:] Prawo wobec nowoczesnych technologii, Warszawa 2008, pod red. P. Girdwoń, s. 61-69).

Na zlecenie Ministerstwa Rozwoju uczestniczyłem w badaniach empirycznych dotyczących oceny funkcjonowania przepisów (w tym z zakresu prawa podatkowego) reglamentujących prowadzenie działalności gospodarczej, opracowując wyniki badań ankietowych [wspólnie z A. Szafrąńskim i M. Szydło] (wnioski i obserwacje z tych badań zawiera artykuł [napisany wspólnie z A. Szafrąńskim], *O potrzebie „dereglamentacji” gospodarki*, „Forum Prawnicze” 2017, nr 2, s. 5-16).

Brałem także udział w międzynarodowych projektach prowadzonych przez Grupę Banku Światowego (*World Bank Group*) stanowiących badania porównawcze rozwiązań prawnych z zakresu zamówień publicznych i swobody działalności gospodarczej.

- **pozostałe obszary prawa finansowego**

Na zlecenie Biura Analiz Sejmowych byłem jednym z głównych ekspertów pracujących nad projektem ustawy o odpowiedzialności funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa. W wyniku moich opinii i uwag zgłoszonych na etapie prac parlamentarnych doszło do zasadniczego przemodelowania tej ustawy i zaprojektowania przeze mnie na nowo większości z jej postanowień, które znalazły się w jej uchwalonej wersji.

Koordynowałem prace nad całością oraz brałem udział jako współautor (wspólnie z P. Karwatem, R. Krasnodębskim, G. Dźwigałą, Z. Huszczem i F. Świtałą) w opracowaniu komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wydane go dwukrotnie (w 2007 i 2009 r.) nakładem wydawnictwa LexisNexis (pt. *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*).

Wielokrotnie byłem także autorem rozdziałów dotyczących ogólnego prawa podatkowego w podręcznikach akademickich.

Maciej Stifinowski