

Podatkowa konstrukcja pomniejszenia zobowiązania podatkowego komplementariusza – perspektywa ordynacyjna i konstytucyjna

Tax construction of the diminution of the general partner: an ordinance perspective and a constitutional perspective

Fryderyk Fila

Doradca podatkowy nr wpisu 12278, Kancelaria Prawa Podatkowego Factor Fila i Wspólnicy Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Streszczenie

Artykuł dotyczy podatkowej konstrukcji pomniejszenia zobowiązania podatkowego, które przysługuje komplementariuszowi, a wiąże się z opodatkowaniem pobrania zysku przez ten podmiot. Autor skupia się na kwestiach związanych z pobraniem zaliczki na poczet spodziewanego zysku z perspektywy ordynacyjnej i konstytucyjnej. Słowa kluczowe: opodatkowanie, komplementariusz, zysk, podział zysku, zaliczka na poczet przewidywanych zysków, obowiązek podatkowy z mocy prawa, zobowiązanie podatkowe na mocy decyzji, konstrukcja podatkowa, wyliczenia podatku, prawidłowość wyliczeń podatku, odpowiedzialność płatnika, nadpłata podatku, stwierdzenie nadpłaty podatku, metoda wymiaru podatku, racjonalny ustawodawca, ulga podatkowa, konstytucja, obowiązek konstytucyjny, wykładnia prokonstytucyjna.

Abstract

The article deals with the tax construction of the reduction of the tax liability to which the general partner is entitled related to the taxation of the profit collection by the general partner. The author focuses on the issues related to advance withholding on expected profit from ordinance and constitutional perspectives.

Keywords: tax by decision, tax construction, tax computation, correctness of tax computation, liability of taxpayer, tax overpayment, determination of tax overpayment, tax assessment method, rational legislator, tax credit, constitution, constitutional obligation, pro-constitutional interpretation.

1. ZARYS DYSKURSU

Punktem wyjścia jest stwierdzenie, że trwa dyskurs podatkowy na temat sposobu i metody stosowania pomniejszenia zobowiązania podatkowego związanego z przychodami uzyskiwanymi przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej.

Komplementariusz ma prawo skorzystać z konstrukcji podatkowej uregulowanej w art. 30a ust. 6a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Jest opodatkowany tą samą stawką podatkową co komandytariusz zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 tej ustawy, tj. zryczałtowanym podatkiem dochodowym od dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych według stawki podatkowej w wysokości 19%. Jednakże może skorzystać ze specjalnej konstrukcji podatkowej, która polega na tym, że podatek od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub komandyto-

wo-akcyjnej pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych², za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Przykład zastosowania tej konstrukcji zaprezentowano w tabeli 1³.

Z obliczeń przedstawionych w tabeli 1 wynika, że w zależności od stawki podatkowej stosowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podatek dochodowy od osób fizycznych obciążający komplementariusza jest w całości lub w części niwelowany przez przysługujące temu podmiotowi pomniejszenie.

Analizowana konstrukcja pomniejszenia podatku została wprowadzona do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2014 r. na podstawie art. 2 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

Tabela 1. Konstrukcja pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi

Element konstrukcyjny	19%	9%	Uwagi
Podstawa prawna stawki podatkowej	art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.	art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.	stawka podatkowa dotyczy spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej
Kwota zysku brutto (zł)	100,00	100,00	
Podatek (zł)	19,00	9,00	
Zysk netto (zł)	81,00	91,00	
Uprawnienie komplementariusza	$90\% \times 81,00 \text{ zł} = 72,90 \text{ zł}$	$90\% \times 91,00 \text{ zł} = 81,90 \text{ zł}$	założenie, że komplementariusz ma 90-proc. prawo do zysku
Wartość pobrana (zł)	72,90	81,90	założenie, że komplementariusz realizuje swoje uprawnienie w maksymalnej wysokości
Podstawa opodatkowania (zł)	73,00	82,00	
Wartość podatku przed pomniejszeniem	$73,00 \text{ zł} \times 19\% = 13,87 \text{ zł}$	$82,00 \text{ zł} \times 19\% = 15,58 \text{ zł}$	
Uprawnienie do pomniejszenia	$19,00 \text{ zł} \times 90\% = 17,10 \text{ zł}$	$9,00 \text{ zł} \times 90\% = 8,10 \text{ zł}$	
Wartość podatku po pomniejszeniu (zł)	$13,87 - 13,87 = 0,00$	$15,58 - 8,10 = 7,48$	
Wartość zobowiązania podatkowego w zaokrągleniu (zł)	nie dotyczy	7,00	
Wartość niewykorzystanego uprawnienia (zł)	$17,10 - 13,87 = 3,23$	nie dotyczy	

Źródło: opracowanie własne.

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym⁴. Na podstawie tej nowelizacji spółka komandytowo-akcyjna w myśl art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym ustawodawca postanowił przyznać komplementariuszom powyższe szczególne uprawnienie.

Omawiane pomniejszenie podatku zaczęto stosować dużo szerzej od dnia 1 stycznia 2021 r., kiedy zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., znowelizowaną ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw⁵, spółki komandytowe także stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Podsumowując, pomniejszenie podatku od dnia 1 stycznia 2014 r. mógł stosować komplementariusz w spółce komandytowo-akcyjnej, a od dnia 1 stycznia 2021 r. – także komplementariusz w spółce komandytowej.

Pobranie zysku po zakończeniu roku obrotowego nie wywołuje dyskursu podatkowego z udziałem podatników, organów podatkowych, doktryny podatkowej i sądów administracyjnych. Kwestią wywołującą spory jest natomiast pobranie zaliczki na poczet spodziewanego zysku. Organy podatkowe twierdzą, że w momencie pobrania zaliczki na poczet zysku powstaje obowiązek pobrania podatku od pobranego zysku i jednocześnie nie można uwzględnić pomniejszenia podatku przez komplementariusza, nie jest bowiem znany

dochód spółki za dany rok podatkowy. W ich ocenie komplementariusz jako podatnik ma prawo później skorzystać z dobrodziejstwa pomniejszenia dzięki procedurze stwierdzenia nadpłaty podatku⁶. Sądy administracyjne natomiast prezentują pogląd, że jeśli spółka wypłaca komplementariuszowi w trakcie roku podatkowego zaliczki na poczet zysku, nie ma obowiązku pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.⁷

Warto przywołać artykuł dr Joanny Kiszki *Zaliczkowa wypłata zysku komplementariuszowi a zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych*⁸, w którym omawia konstrukcję pobrania zaliczki na poczet zysku w spółce z perspektywy gospodarczej, podatkowej w ujęciu organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Ostatecznie wyciąga wniosek, że należy oczekiwać, że problem zostanie rozwiązany co najmniej przez wydanie interpretacji ogólnej w trybie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹.

Także inny przedstawiciel doktryny podatkowej – dr Bartosz Kubista – krytycznie odnosi się do poglądów organów podatkowych w artykule *Zasady opodatkowania wypłat zaliczek na poczet zysku komplementariusza*¹⁰. Ostatecznie stoi na stanowisku, że należy w pełni zaakceptować wnioski płynące z orzecznictwa sądów administracyjnych i uznać, że kiedy spółki komandytowe wypłacają komplementariuszom zaliczki na poczet przyszłego zysku, nie powinny pobierać zryczałtowanego podatku dochodowego.

Niniejszy artykuł jest głosem w dyskursie podatkowym przedstawiającym argumenty z perspektywy ordynacyjnej i konstytucyjnej. Autor odnosi się do kwestii, czy spółka – jako

płatnik – powinna uwzględniać pomniejszenie podatku przysługujące komplementariuszowi.

2. Z PERSPEKTYWY O.P.

Zdecydowana większość interpretacji konstrukcji podatkowych wynikających z ustaw podatkowych nie wychodzi poza zakres danej ustawy podatkowej, wszystkie argumenty są bowiem w niej zawarte. W tym przypadku jest inaczej i analizy należy dokonywać z uwzględnieniem przepisów o.p. W pewnym sensie wymaga to też odrobienia lekcji z podstaw powstawania zobowiązania podatkowego, czyli elementarnych zagadnień podatkowych.

Ordynacja podatkowa jest ustawą podatkową regulującą pojęcia ogólne, pojęcia ustrojowe dla powstania obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego czy też wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W tym sensie nie istnieje w porządku prawnym zobowiązanie podatkowe, które nie uwzględnia regulacji tego aktu prawnego, jak chociażby sposobu powstania zobowiązania podatkowego.

Jak powszechnie wiadomo, zobowiązanie podatkowe powstaje na dwa sposoby:

- 1) z mocy prawa – w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p.;
- 2) z mocy doręczonej decyzji ustalającej – w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p.¹¹

Z uwagi na funkcje i cel o.p. w porządku prawnym wszystkie interpretacje konstrukcji podatkowych muszą uwzględniać powyższy podział. Zagadnienie jest na tyle elementarne, że powinno być oczywiste dla wszystkich uczestników dyskursu podatkowego. Z tego podziału wynikają konkretne wnioski dla interpretatora.

Przede wszystkim należy zaznaczyć, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje w trybie mieszanym, czyli że jakieś obliczenia podatkowe wykonuje podatnik lub płatnik, a jakieś inne – organ podatkowy.

Aby powstało zobowiązanie podatkowe z mocy decyzji, musi zostać wydana decyzja podatkowa, będąca decyzją ustalającą, która nie zostanie uchylona w zwykłym lub nadzwyczajnym trybie odwoławczym. Całość obliczeń podatkowych wykonuje wówczas organ podatkowy, podatnik natomiast inicjuje postępowanie podatkowe w tej sprawie przez dostarczenie odpowiednich informacji i dokumentów. W tej konstrukcji podatkowej na organie podatkowym ciążyą wszystkie obliczenia podatkowe. Podatnik może się nie zgodzić z wynikiem z tych obliczeń, wskutek których została wydana decyzja ustalająca i zostało ustalone zobowiązanie podatkowe. Podsumowując, do prawidłowego powstania zobowiązania z mocy decyzji wymagane jest doręczenie prawidłowej podatkowej decyzji ustalającej. Podatnik po odebraniu takiej decyzji ma prawo ją zaskarżyć w zwyczajnym lub nadzwyczajnym trybie zaskarżenia; zostanie ona wówczas zweryfikowana w toku instancyjnym¹².

W całkiem inny sposób powstaje zobowiązanie podatkowe z mocy prawa. Do powstania prawidłowego zobowiązania podatkowego z mocy prawa wymagane jest zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (nawiązanie do art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Nie jest natomiast wymagane, żeby ktokolwiek wykonał jakiegokolwiek obliczenia podatkowe ani żeby wykonał takie obliczenia prawidłowo. Problem jest całkiem inny – jak doprowadzić do

sytuacji, żeby znana była wysokość prawidłowego zobowiązania powstałego z mocy prawa.

Ustawodawca przewidział następujące metody:

- 1) podatnik samodzielnie wykonuje obliczenia podatkowe, sporządza deklaracje podatkowe i reguluje zobowiązanie podatkowe; taka konstrukcja podatkowa jest zastosowana przykładowo w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku zawarcia umowy pożyczki;
- 2) płatnik oblicza, pobiera i odprowadza podatek (nawiązanie do art. 8 o.p.); taka konstrukcja podatkowa jest zastosowana przykładowo w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku czynności wymagających formy aktu notarialnego (np. umowa zbycia nieruchomości);
- 3) podatnik samodzielnie wykonuje obliczenia miesięczne lub kwartalne, odprowadza zaliczki na poczet podatku, a następnie po zakończeniu okresu podatkowego oblicza zobowiązanie podatkowe; taka konstrukcja podatkowa jest zastosowana przykładowo w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej;
- 4) płatnik oblicza, pobiera i odprowadza zaliczki na poczet podatku, a następnie po zakończeniu okresu podatkowego to podatnik sam oblicza zobowiązanie podatkowe; taka konstrukcja podatkowa jest zastosowana przykładowo w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie opodatkowania dochodów ze stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście;
- 5) płatnik oblicza, pobiera i odprowadza zaliczki na poczet podatku, a następnie po zakończeniu okresu podatkowego oblicza podatek dochodowy od dochodu uzyskanego przez podatnika; taka konstrukcja podatkowa jest zastosowana przykładowo w podatku dochodowym od osób fizycznych, gdy podatnik złoży płatnikowi PIT-12 „Oświadczenie dla celów dokonania rocznego obliczenia podatku dochodowego od dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym”.

Jak zatem wynika z powyższego, organy podatkowe nie mają co do zasady żadnej roli do odegrania, jeśli chodzi o obliczenie zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa. Mają natomiast uprawnienia weryfikacyjne w postaci czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego. Po dokonaniu weryfikacji zgodnie z procedurą mają zaś prawo i obowiązek wydać podatkową decyzję określającą. Decyzja określająca to jest decyzja podatkowa, która dotyczy zagadnienia, czy podatnik lub płatnik prawidłowo wykonali swoje obowiązki. Bez wątpienia podatkowa decyzja określająca jest wynikiem weryfikacji dokonanej przez organ podatkowy wobec podatnika lub płatnika.

W tym sensie obliczenia podatkowe wykonane przez podatnika lub płatnika powodują, że podatnik i organ podatkowy znają wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnik i płatnik ujawniają swoje obliczenia podatkowe w odpowiedniej deklaracji podatkowej, a na jej podstawie mogą uregulować powyższe zobowiązanie podatkowe.

Organ podatkowy natomiast dowiaduje się ze złożonej deklaracji podatkowej o wysokości zobowiązania podatkowego, które w razie konieczności można egzekwować w trybie egzekucji administracyjnej zgodnie z ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹³.

Podatnikowi organ podatkowy określa zobowiązanie podatkowe, a wobec płatnika wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej w trybie art. 30 § 4 o.p.

Ustawodawca w podstawowej konstrukcji podatkowej zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa ciężarem obliczeń podatkowych obarczył podatnika lub płatnika. Organ podatkowy może wydać podatkową decyzję określającą, gdy stwierdzi nieprawidłowości w realizacji obowiązków przez podatnika lub płatnika. Jeśli organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości, nie może wydać takiej decyzji, ponieważ obliczenia podatkowe wykonane przez podatnika lub płatnika są prawidłowe.

W tej konstrukcji podatkowej ustawodawca przydzielił organowi podatkowemu zadania weryfikacyjne i korygujące obliczenia podatkowe podatnika lub płatnika. Organ podatkowy może sprawdzić prawidłowość obliczeń podatkowych. W razie konieczności może poprawić obliczenia podatkowe przez doręczenie decyzji określającej.

W stosunku do płatnika organ podatkowy dysponuje narzędziem procesowym wynikającym z art. 30 § 4 w związku z § 1 o.p. Po stwierdzeniu, że płatnik nie pobrał podatku lub pobrał go, lecz nie odprowadził, może wydać decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Taka decyzja koryguje obliczenia podatkowe płatnika i podlega wykonaniu – w razie konieczności – w trybie egzekucji administracyjnej.

W tym kontekście organ podatkowy wykonuje obliczenia matematyczne, a nie podatkowe, inaczej mówiąc – tylko weryfikuje i koryguje obliczenia podatkowe płatnika.

Jeśli chodzi o opodatkowanie dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w tym właśnie pobrania zysku przez wspólnika spółki będącego osobą fizyczną, to w myśl art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. zryczałtowany podatek oblicza, pobiera i odprowadza płatnik. W związku z tym sporządza też deklarację roczną o zryczałtowanym podatku dochodowym (PIT-8AR). Taka deklaracja po złożeniu przez płatnika podlega ochronie ordynacyjnej co do prawidłowości i ewentualnej egzekucji administracyjnej (*a contrario* art. 30 § 4 o.p.).

Konstrukcja z art. 30a ust. 1-20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie przewiduje wpłacania zaliczek na poczet podatku, odmiennie niż tzw. zasady ogólne z art. 27 lub tzw. podatek liniowy z art. 30c. To płatnik oblicza, pobiera i odprowadza podatek dochodowy od osób fizycznych, a podatnik nie musi wykonywać żadnych obliczeń podatkowych. Dochód opodatkowany zryczałtowanym podatkiem, o którym mowa w art. 30a, nie łączy się z innymi dochodami oraz nie podlega ujęciu w rozliczeniu rocznym. Zgodnie z wolą ustawodawcy obliczenia podatkowe wykonane przez płatnika co do zasady kończą konsekwencje podatkowe w kontekście tych dochodów.

3. KRYTYKA POGLĄDU ORGANÓW PODATKOWYCH

Zdaniem organów podatkowych obliczenia podatkowe mają charakter dwuetapowy:

1) najpierw płatnik oblicza wysokość zobowiązania podatkowego bez pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi;

2) następnie organ podatkowy po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 1 o.p. w procedurze stwierdzenia nadpłaty stosuje owo pomniejszenie.

Takie rozwiązanie nie jest stosowane w polskim prawie podatkowym, a w szczególności w o.p. Wykorzystywana jest konstrukcja podatkowa, że obliczenia najpierw wykonuje płatnik, a następnie podatnik w zeznaniu rocznym, uwzględniając informacje otrzymane od płatnika. W ten sposób rozlicza się podatek dochodowy od dochodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, w tym spółdzielczego stosunku pracy, członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracy nakładczej, emerytury lub renty.

Procedura stwierdzenia nadpłaty podatku to natomiast swoisty wentyl bezpieczeństwa, służący do zapewnienia prawidłowości wykonania zobowiązania podatkowego. Jeśli konstrukcja podatkowa nie została prawidłowo zastosowana i podatnik został obciążony zbyt dużym ciężarem podatkowym, niewynikającym z przepisów prawa podatkowego, to ma dodatkowe narzędzie w postaci powyższej procedury. W takim przypadku organ podatkowy zweryfikuje, czy płatnik prawidłowo wykonał swoje zadanie, tj. czy prawidłowo obliczył, pobrał i odprowadził zobowiązanie podatkowe powstałe z mocy prawa. Jest to zatem uprawnienie weryfikacyjne, a nie konstrukcyjne w kontekście tego rodzaju zobowiązania. W skrócie można stwierdzić, że ustawodawca dostrzega, iż płatnik to też człowiek i może się pomylić, dlatego zasadne jest stworzenie wentylu bezpieczeństwa, tak aby podatnik mógł poprawić obliczenia podatkowe wykonane przez płatnika i doprowadzić do sytuacji pożądanej, czyli prawidłowego opodatkowania zaistniałego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego.

W doktrynie podatkowej zauważono, że pojęcie nadpłaty podatku nie jest zdefiniowane ustawowo¹⁴. Jednocześnie nadpłata podatku nie może być postrzegana jako element konstrukcji podatkowej. Procedura stwierdzenia nadpłaty podatku wykorzystywana jest wtedy, gdy podatnik lub płatnik nieprawidłowo zastosował konstrukcję podatkową, skutkiem czego podatnik został obciążony zbyt dużą daniną.

Nadpłata podatku powstaje także wówczas, gdy płatnik pobrał podatek nienależnie lub w wysokości większej od należnej¹⁵.

Organy podatkowe twierdzą, że spółka jako płatnik nie może stosować pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi, grozi jej bowiem odpowiedzialność na podstawie art. 30 § 4 o.p. Tym samym u komplementariusza nie może powstać nadpłata podatku, skoro zdaniem organu podatkowego spółka jako płatnik prawidłowo obliczyła, pobrała i odprowadziła podatek, tzn. nie pobrała podatku w wysokości większej od należnej.

Jeśli iść dalej tokiem rozumowania organów podatkowych, należałoby przyjąć, że skoro płatnik, który nie uwzględnił w obliczeniach owego pomniejszenia podatku, wykonał prawidłowo swój obowiązek, to tym samym nie można wobec niego wydać decyzji w trybie art. 30 § 4 o.p. o odpowiedzialności podatkowej ani określić wysokości należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Według organów podatkowych na pierwszym etapie płatnik wykonał bowiem prawidłowo obliczenia podatkowe, nie

uwzględniając pomniejszenia podatku. Uważają one, że jeśli płatnik zastosuje owo pomniejszenie podatku, to będzie podlegał odpowiedzialności podatkowej ze wszelkimi konsekwencjami prawnymi.

Jednocześnie organy podatkowe odnośnie do drugiego etapu obliczeń podatkowych twierdzą, że zasadne jest wszczęcie procedury stwierdzenia nadpłaty podatku, gdyż spółka jako płatnik pobrała od komplementariusza podatek nienależnie lub w wysokości większej od należnej, nie zastosowała bowiem pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi.

Ta sama czynność płatnika w kontekście różnych konstrukcji procesowych decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika oraz stwierdzenia nadpłaty podatku ma odmienną ocenę procesową. Raz działania płatnika są prawidłowe, a innym razem są nieprawidłowe. Z tego powodu pogląd organów podatkowych należy ocenić jako przejaw schizofrenii albo tych organów, albo ustawodawcy, który według organów podatkowych tak stworzył przepisy prawa podatkowego.

Zdaniem autora te same działania należy jednakowo oceniać w kontekście wszystkich konstrukcji procesowych przewidzianych w o.p. Ustawodawca jest bowiem podmiotem świadomym, racjonalnym i konsekwentnym, jeśli chodzi o konstrukcje podatkowe.

Pojęcie racjonalnego prawodawcy należy do sfery teorii i filozofii prawa. Teoretycy prawa wielokrotnie analizowali to zagadnienie. Jako przykład można podać opracowanie prof. Leszka Nowaka *A Concept of Rational Legislator*¹⁶, w którym autor stwierdził, że: „Oprócz warunków racjonalnego prawodawstwa prawnicy przyjmują po cichu również warunki racjonalnego porządkowania. Ponieważ «norma! (p/A,q) obowiązuje w systemie prawa S (L)» oznacza, że racjonalny prawodawca L nakazuje adresatom z własnością A doprowadzenie do p w sytuacji q, to warunki w kwestii dają bezpośrednie uzasadnienie dla rozumowania dotyczącego ważności norm prawnych (patrz przykład omówiony w sekcji I). Oto najprostsze warunki racjonalnego porządkowania:

1. Jeśli L jest racjonalnym prawodawcą i L ustanowił normę! (p/A,q) przed czasem 1 i nie odstąpił od niej do czasu t, to L nakazuje w 1 osobom z własnością A doprowadzenie do p w warunkach q (tj. N obowiązuje w systemie S (L) w t).
2. Jeśli L jest racjonalnym prawodawcą, a norma N była ważna w systemie S (L) w 1, a L ustanowił normę N', niezgodną z N, w późniejszym czasie r', to N nie jest ważna w systemie S (L) w t'.
3. Jeśli L jest racjonalnym prawodawcą, a norma N, sankcjonująca normę N'', jest ważna w systemie S (L) w 1, to norma N' jest również ważna w systemie S (L) w 1.
4. Jeśli L jest racjonalnym prawodawcą, a norma N jest ważna w systemie S (L), to każda norma N', która jest logiczną konsekwencją N, również jest ważna.
5. Jeśli L jest racjonalnym prawodawcą, a norma N jest ważna w systemie S (L) w 1, to każda norma N', która jest instrumentalną konsekwencją N, również jest ważna.

Oczywiste jest, że są to tylko najbardziej elementarne warunki, które zostały spełnione, oprócz tego, przy licznych uproszczeniach [tłum. F.F.]¹⁷.

W takim kontekście racjonalnego prawodawcy, jeśli płatnik prawidłowo nie uwzględnił pomniejszenia podatku przysługującego

komplementariuszowi, to znaczy, że nie można wobec niego wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej, a ponadto ewentualne stwierdzenie nadpłaty będzie niezasadne, skoro płatnik prawidłowo wykonał swoje obowiązki, czyli nie pobrał podatku nienależnie lub w wysokości większej od należnej. Jeśli natomiast płatnik nieprawidłowo nie uwzględnił owego pomniejszenia podatku, to komplementariusz jest uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku, płatnik pobrał bowiem podatek nienależnie lub w wysokości większej od należnej. Takie rozumienie jest zgodne z logiką i zakłada racjonalność ustawodawcy.

Przeciwnie rozumienie przepisów podatkowych de facto niweczy uprawnienie komplementariusza, nie ma on bowiem możliwości zrealizowania swojego uprawnienia do pomniejszenia podatku z uwagi na niespełnienie przesłanki stwierdzenia nadpłaty podatku, tj. pobrania podatku przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Kolejny aspekt to charakter pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi. Czy jest to ulga podatkowa, w szczególności taka, której zastosowanie zależy od woli podatnika? W prawie podatkowym, a konkretnie w art. 3 pkt 6 o.p. jest zdefiniowane pojęcie ulgi podatkowej. Zgodnie z tą definicją ulga podatkowa to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

Ustawodawca nie umieścił przepisów dotyczących analizowanego pomniejszenia wśród przepisów wprowadzających zwolnienia przedmiotowe, czyli w art. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., czy też w innym miejscu wskazującym na to, że jest to zwolnienie podatkowe lub ulga podatkowa. Zastosował natomiast zwrot „pomniejsza się o kwotę”. Z tego względu autor tę konstrukcję nazywa pomniejszeniem, tak bowiem zdecydował ustawodawca, który z owego pomniejszenia uczynił element konstrukcyjny zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, niebędący ulgą podatkową.

4. Z PERSPEKTYWY KONSTYTUCYJNEJ

W dyskursie podatkowym warto jeszcze uwzględnić perspektywę konstytucyjną i wnioski płynące z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁸ W tym przepisie zdefiniowany jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tego względu czynność złożenia PIT-8AR lub jakiegokolwiek innej deklaracji podatkowej to wykonanie obowiązku konstytucyjnego ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, skonkretyzowanych w ustawie podatkowej. Dlatego podatnik i płatnik mają prawo wiedzieć, czy prawidłowo wykonali obowiązek konstytucyjny.

Organ podatkowy wobec obywatela pełni co najmniej trzy funkcje, mające znaczenie dla analizowanego pomniejszenia podatku:

- 1) funkcję weryfikacyjną – organ państwa, w tym przypadku organ podatkowy, weryfikuje, czy podatnik lub płatnik prawidłowo zrealizowali obowiązek konstytucyjny skonkretyzowany w ustawie podatkowej;

- 2) funkcję korygującą – organ państwa, w tym przypadku organ podatkowy, koryguje *in plus* lub *in minus* obliczenia podatkowe wykonane przez podatnika lub płatnika, jeśli jest taka konieczność (o czym była już wcześniej mowa);
- 3) funkcję edukacyjną – organ państwa, w tym przypadku organ podatkowy, swoim działaniem *de facto* edukuje podatnika i płatnika, jak powinni postępować w przyszłości, żeby prawidłowo wykonać obowiązek konstytucyjny skonkretyzowany w ustawie podatkowej.

Powszechnie się przyjmuje, że organ podatkowy jest także zobowiązany do stosowania wykładni prokonstytucyjnej¹⁹. Co więcej – wszyscy uczestnicy dyskursu podatkowego mają obowiązek stosować taką wykładnię. Trudno więc zaakceptować sytuację, że organy podatkowe nie stosują wykładni prokonstytucyjnej, i dopiero wtedy, gdy sprawa trafi do sądu administracyjnego, zostanie zastosowana taka wykładnia konstrukcji podatkowej.

Pojęcie wykładni prokonstytucyjnej oznacza przyjęcie takiego rozumienia konstrukcji podatkowej, które urzeczywistnia wartości konstytucyjne. Profesor Andrzej Grabowski w publikacji *Wykładnia prokonstytucyjna i interpretacja ważeniowa. Intuicje pojęciowe*²⁰ odwołuje się do uchwały NSA: „Wykładnia w zgodzie z Konstytucją pozwala na osiągnięcie jednego i jednoznacznego rezultatu, którym jest ustalenie lub wykluczenie istnienia relacji zgodności przepisu z Konstytucją. Z kolei celem wykładni prokonstytucyjnej jest wskazanie takiego sposobu rozumienia przepisu, który «najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym» (uchwała NSA z 13.11.2012, II OPS 2/12»²¹.

Należy jeszcze raz podkreślić, że pogląd organów podatkowych nie zasługuje na aprobatę, ponieważ płatnik, który uwzględnił w obliczeniach pomniejszenie podatku przysługujące komplementariuszowi, w kontekście odpowiedzialności podatkowej postąpił błędnie, a w kontekście stwierdzenia nadpłaty postąpił prawidłowo. Tym samym płatnik nie wie, czy prawidłowo wykonał obowiązek konstytucyjny skonkretyzowany w ustawie podatkowej, czy też nie.

Z perspektywy konstytucyjnej pobranie zaliczki na poczet zysku ze spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej może być opodatkowane podatkiem dochodowym. Jednakże jeśli ustawodawca decyduje się na opodatkowanie takiej zaliczki, to ze względu na wartości konstytucyjne należy równocześnie zastosować konstrukcję pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi, ponieważ podatnik i płatnik mają konstytucyjne prawo wiedzieć, czy prawidłowo wykonali konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, skonkretyzowany w ustawie podatkowej.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Wnioski z powyższej analizy są następujące:

- 1) w dyskursie podatkowym nie tylko należy brać pod uwagę argumenty z konkretnej ustawy podatkowej, lecz także spojrzeć na problem z perspektywy przepisów prawa podatkowego obowiązujących w polskim porządku prawnym;
- 2) konstrukcja pomniejszenia podatku przysługującego komplementariuszowi powinna być zastosowana przez płatnika na etapie wykonywania przez niego obliczeń podat-

kowych, zadaniem płatnika jest bowiem prawidłowe obliczenie, pobranie i odprowadzenie zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa;

- 3) jeśli płatnik w obliczeniach podatkowych nie uwzględnił owego pomniejszenia (co powinien zrobić), to podatnik ma prawo złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku, płatnik bowiem obliczył, pobrał i odprowadził podatek w wysokości większej od należnej;
- 4) w polskim prawie podatkowym nie stosuje się konstrukcji mieszanej, tj. że część obliczeń podatkowych wykonuje podatnik lub płatnik, a część – organ podatkowy;
- 5) skoro ustawodawca zdecydował się obciążyć obliczeniami podatkowymi podatnika lub płatnika, to organy podatkowe powinny to uszanować i nie wkraczać w kompetencje co do obliczeń podatkowych podatnika lub płatnika;
- 6) ta sama sytuacja powinna być tak samo oceniana w kontekście odpowiedzialności podatkowej oraz w kontekście stwierdzenia nadpłaty podatku;
- 7) zaprezentowane rozumienie konstrukcji podatkowych nie zmniejsza w żaden sposób uprawnień weryfikacyjnych i korygujących organów podatkowych w stosunku do obliczeń podatkowych wykonanych przez płatnika;
- 8) procedura stwierdzenia nadpłaty podatku jest swoistym wentylem bezpieczeństwa, w przypadku gdy podatnik zostanie obciążony zbyt dużą daniną publicznoprawną;
- 9) konstrukcja pomniejszenia podatku nie jest ulgą podatkową;
- 10) analiza problematyki opodatkowania pobrania zaliczki na poczet zysku w spółce – oprócz argumentów przedstawianych przez sądy administracyjne i doktrynę podatkową – powinna także uwzględniać perspektywę ordynacyjną i konstytucyjną.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 163, dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 278, dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Bez względu na problem opodatkowania pobrania zaliczki na poczet zysku – konstrukcja jest uzależniona od stawki, jaką stosuje spółka komandytowa lub komandytowo-akcyjna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych.
- ⁴ Dz.U. poz. 1387.
- ⁵ Dz.U. poz. 2123.
- ⁶ Por. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 6 grudnia 2024 r., 0113-KDIP-2-3.4011.673.2024.1.NM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/616949>, dostęp: 16.01.2025.
- ⁷ Por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) we Wrocławiu z dnia 22 sierpnia 2024 r., I SA/Wr 37/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9394656FD2>, dostęp: 16.01.2025.
- ⁸ „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 10, s. 42 i nast.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111, dalej: o.p.
- ¹⁰ „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11, s. 14-21.
- ¹¹ Zob. komentarz do art. 21, L. Etel, w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, komentarz do art. 21, J. Rudowski, w: S. Babiarczyk, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- ¹² Problem doręczenia prawidłowej decyzji ustalającej wykracza poza ramy artykułu.
- ¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 132.
- ¹⁴ Komentarz do art. 72, L. Etel, dz. cyt.; komentarz do art. 72, J. Rudowski, dz. cyt.

- ¹⁵ Tamże.
- ¹⁶ L. Nowak, *A Concept of Rational Legislator*, w: *Polish Contributions to the Theory and Philosophy of Law* (Poznań Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities, Vol. 12), red. Z. Ziemiński, Amsterdam 1987, s. 137-147.
- ¹⁷ *Polish Contributions to the Theory and Philosophy of Law* (Poznań Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities, Vol. 12), red. Z. Ziemiński, Amsterdam 1987, s. 141: „Apart from conditions of rational legislating, lawyers adopt silently also conditions of the rational ordering. Since «the norm! (p/A,q) is valid in the system of law S (L)» means that the rational legislator L orders the addressees with property A to bring about p in the situation q, then the conditions in question give the direct justification for reasoning concerning the validity of legal norms (see the example discussed in section I). Here are the simplest conditions of rational ordering:
- (01) if L is a rational legislator and L had enacted norm! (p/A,q) before time 1 and did not derogate it till t, then L commands in 1 people with property A to bring about p in the conditions q. (i.e., N is valid in the system S (L) in t).
 - (02) if L is a rational legislator and norm N was valid in the system S (L) in 1 and L enacted norm N', incompatible with N, in a later time t', then N is not valid in the system S (L) in t'.
 - (03) if L is a rational legislator and norm N, sanctionizing for norm N', is valid in the system S (L) in 1, then the norm N' is also valid in the system S (L) in 1.
 - (04) if L is a rational legislator and norm N is valid in the system S (L), then so is every norm N' which is a logical consequence of N.
 - (05) if L is a rational legislator and norm N is valid in the system S (L) in 1, then so is every norm N' which is an instrumental consequence of N.
- It is obvious that these are only most elementary conditions made, in addition to this, under numerous simplifications”.
- ¹⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ¹⁹ Por. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 listopada 2017 r., I SA/Po 666/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E6D42C7DCD>, dostęp: 11.02.2025.
- ²⁰ A. Grabowski, *Wykładnia prokonstytucyjna i interpretacja ważeniowa. Intuicje pojęciowe*, w: *Wykładnia prawa i inne zagadnienia teorii prawa. Księga jubileuszowa z okazji siedemdziesiątych urodzin Profesora Krzysztofa Pleszki*, red. M. Araszkiewicz, T. Gizbert-Studnicki, Kraków 2024, s. 227-242.
- ²¹ Tamże.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Grabowski A., *Wykładnia prokonstytucyjna i interpretacja ważeniowa. Intuicje pojęciowe*, w: *Wykładnia prawa i inne zagadnienia teorii*

prawa. Księga jubileuszowa z okazji siedemdziesiątych urodzin Profesora Krzysztofa Pleszki, red. M. Araszkiewicz, T. Gizbert-Studnicki, Kraków 2024.

- Kiszka J., *Zaliczkowa wypłata zysku komplementariuszowi a zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 10.
- Kubista B., *Zasady opodatkowania wypłat zaliczek na poczet zysku komplementariusza*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11.
- Nowak L., *A Concept of Rational Legislator*, w: *Polish Contributions to the Theory and Philosophy of Law* (Poznań Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities, Vol. 12), red. Z. Ziemiński, Amsterdam 1987.
- Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024,.
- Polish Contributions to the Theory and Philosophy of Law* (Poznań Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities, Vol. 12), red. Z. Ziemiński, Amsterdam 1987.
- Wykładnia prawa i inne zagadnienia teorii prawa. Księga jubileuszowa z okazji siedemdziesiątych urodzin Profesora Krzysztofa Pleszki*, red. M. Araszkiewicz, T. Gizbert-Studnicki, Kraków 2024.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 278.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 132.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 163.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111.

Orzecnictwo

- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 sierpnia 2024 r., I SA/Wr 37/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9394656FD2>, dostęp: 16.01.2025.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 listopada 2017 r., I SA/Po 666/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E6D42C7DCD>, dostęp: 11.02.2025.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 grudnia 2024 r., 0113-KD IPT2-3.4011.673.2024.1.NM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/616949>, dostęp: 16.01.2025.