

UNIVERSITY IN BIAŁYSTOK

FACULTY OF LAW

CHAIR OF TAX LAW

SUMMARY OF DOCTORAL THESIS

The concept of gratuity in tax law

mgr Piotr Konrad Skalimowski

**Doctoral dissertation written
under the scientific guidance of
Prof. dr hab. Leonard Etel**

Białystok 2021

The issues raised in the doctoral dissertation concern the concept of gratuity in tax law. Although the subject formulated in this way is broad, it allows for a cross-sectional analysis of the discussed subject, which does not only come down to the taxation of free economic phenomena at the level of individual tax laws and the interpretation of selected norms of substantive tax law. Both legal and economic turnover are predominantly paid events and activities, where the goal of the participants of the turnover is to make subsidies, exchange goods and services that are as equivalent as possible in value. This does not mean, however, that free events and activities constitute an insignificant margin of legal and economic turnover, which does not require a wider discussion and analysis. The observation of the growing importance of various types of economic events, in particular in the context of professional economic turnover, in recent years justified an analysis of the subject matter discussed in the PhD thesis and a statement that various types of gratuitous benefits constitute an increasingly distinct part of the functioning of the economy.

Both in the literature on the subject and in the jurisprudence, the concept of gratuity is generally understood as broadly as possible as all gratuitous events and phenomena of an economic nature as well as legal acts performed free of charge, which, at the will of the legislator, constitute the subject of taxation. Thus, the outlined research area covers not only the income earned by the taxpayer free of charge within the meaning of the Income Tax Act, but also the gratuitous increase in property, the tax effects of gratuitous events in the field of taxes on goods and services and excise duty. The doctoral thesis also discusses normative acts of tax law which, despite the fact that they do not refer directly to unpaid events or activities, use or refer to such a concept. The scope of the research topic also covered free events in cross-border trade, because international acquisitions of inheritance (donations) by natural and legal persons are already a common element of the legal and economic landscape. No less important due to the choice of the subject of the work was the issue of the concept of gratuity, which is inextricably linked with the legal category of tax and which defines it. The analysis in this respect was made in the study in the context of other levies, in particular the public law fee.

It should be noted that the current state of research on the subject matter come down to point analyzes covering a narrow spectrum of issues. The reason for making them were usually more or less accurate jurisprudence theses, as the legal status relating to the taxation of unpaid events and activities has not changed to a significant extent in recent years, both in Polish law and in international regulations. The subject of gratuitous events in tax law, including a comprehensive explanation of the concept of gratuitous events in the legal system and its specificity in tax law, the scope of taxation of gratuitous events in individual tax laws, as well as international and EU regulations concerning the taxation of gratuitous events and property benefits, has not been discussed in the literature so far. In view of the above research problem, the main hypothesis and supplementary hypothe-

ses were formulated in the doctoral thesis. The main hypothesis is the lack of a uniform understanding of the concept of gratuity in tax law. On the other hand, the first supplementary hypothesis is the claim that defining a tax as a gratuitous service does not fully reflect its essence, in other words, the concept of gratuity in the sense given by law may not be fully useful in identifying a public levy as a tax. The second supplementary hypothesis is the supposition that the current legal status - both national, EU and international - concerning the taxation of economic events and gratuitous activities in terms of two variable elements of the tax, namely the subject of taxation and the determination of the tax base, does not regulate this matter in a clear, precise and there is no uniform interpretation of these standards. The third specific hypothesis is the assumption that the taxation of gratuitous events is not always justified and necessary. The aim of the hearing was to determine the meaning of the concept of gratuity, which is used by the legislator under tax law in individual acts.

The work consists of five main chapters and sub-chapters. Each chapter begins with general remarks, introducing the subject matter discussed in a given part, and ends with a concise summary of the deliberations made. The first chapter is an introductory note and theoretical considerations to the discussed subject. It is devoted to the understanding of the concept of gratuitousness in civil law as the branch of law that most broadly relates to the issue of gratuitousness and explains what gratuitous legal acts are, how gratuitous and gratuitous benefits should be interpreted in private law. The analysis of the above-mentioned rudimentary issues for the dissertation title is necessary to further consider the issue of gratuity in tax law. The second chapter discusses the definition of a tax as a gratuitous benefit and deals with important issues related to the notions of gratuitous payment, partial payment and the so-called general payment of tax and other public fees, including public tax. This part of the work contains theoretical and legal elements, but also refers to the current legal status. Chapters three and four constitute the most extensive part of the work and concern the analysis of the applicable legal status in the field of taxation of unpaid events and activities and the determination of their tax base. In chapter three, the structure of the discussion of free phenomena was adopted by distinguishing three categories according to which individual statutory norms were analyzed, namely taxation of gratuitous increase in property, taxation of gratuitous legal transactions, taxation of gratuitous income and taxation of free turnover in value added tax. Due to the material scope, a separate discussion was required of the Act on Excise Tax and the Act on Local Taxes and Fees. The last, fifth chapter of the work is an analysis of international regulations from the point of view of the cross-border nature of gratuitous events and the state of European Union law in the field of taxation of gratuitous economic events and property enhancements.

In the third chapter, after analyzing the applicable national legal order in the field of taxation of gratuitous events, the regulations of selected four countries (the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, the Federal Republic of Germany, the Russian Federation and the Republic of

Austria) were discussed in order to conduct a comparative legal analysis of the functioning of other than Polish ones, alternative models and normative solutions of taxation of unpaid events. In the fifth chapter devoted to the issue of cross-border taxation of inheritance and donation acquisitions, an analysis of the normative solutions for inheritance and donation taxation in force in the Federal Republic of Germany, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, the Republic of Austria and Sweden was analyzed. This procedure was aimed at showing how the taxation of gratuitous inheritance and donation acquisitions in the laws of various countries poses a threat to double taxation in the international aspect. Using the example of legal solutions in force in selected countries supplements the conducted research with a comparative perspective. The analysis of the above-mentioned normative solutions in the aspect of taxation of gratuitous events functioning in selected countries allows to indicate possible differentiation of the adopted regulations, in particular with regard to the scope of taxation.

In the final conclusions of the doctoral dissertation, the main hypothesis and supplementary hypotheses presented at the beginning were verified, together with a brief assessment of the discussed achievements of judicial decisions and the normative state.

The dogmatic-legal and descriptive methods were adopted as the basic research method. Additionally, the theoretical method was used in relation to the introductory and general issues introducing to the subject of the doctoral thesis. The subject of the research was the rich jurisprudence of the Supreme Administrative Court and voivodeship administrative courts, as well as the Constitutional Tribunal, the Supreme Court and common courts, while in the field of EU law, the subject of the research was the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. The comparative law method was used to compare the legal orders in force in the above-mentioned countries.

08.11.2021. Piotr Gholubski

UNIwersYTET W BIAŁYMSTOKU
WYDZIAŁ PRAWA
KATEDRA PRAWA PODATKOWEGO

STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Nieodpłatność w prawie podatkowym

mgr Piotr Konrad Skalimowski

**Rozprawa doktorska napisana
pod kierunkiem naukowym
prof. dr hab. Leonarda Etela**

Białystok 2021

Poruszana w pracy problematyka dotyczy pojęcia nieodpłatności w prawie podatkowym. Tak sformułowany temat choć szeroki, pozwala na przekrojową analizę omawianej tematyki, która nie sprowadza się jedynie do opodatkowania nieodpłatnych zjawisk gospodarczych na płaszczyźnie poszczególnych ustaw podatkowych i interpretacji wybranych norm materialnego prawa podatkowego. Zarówno obrót prawny jak i gospodarczy, to w przeważającej mierze zdarzenia i czynności odpłatne, gdzie celem uczestników obrotu jest dokonanie przysporzeń, wymiana dóbr i usług możliwie jak najbardziej ekwiwalentnych w swej wartości. Nie oznacza to jednak, że zdarzenia i czynności nieodpłatne stanowią nieistotny margines obrotu prawnego i gospodarczego, który nie wymaga szerszego omówienia i analizy. Obserwacja wzrastającego znaczenia różnego rodzaju zdarzeń ekonomicznych, w szczególności w ramach profesjonalnego obrotu gospodarczego w ostatnich latach uzasadniała podjęcie analizy omawianej w pracy tematyki oraz postawienie tezy, że różnorodnawe przysporzenia o charakterze nieodpłatnym stanowią coraz wyraźniejszą część funkcjonowania gospodarki.

Zarówno w literaturze przedmiotu jak i orzecznictwie pojęcie nieodpłatności zasadniczo rozumiane jest możliwie szeroko jako wszelkie nieodpłatne zdarzenia i zjawiska o charakterze gospodarczym oraz czynności prawne dokonane pod tytułem darmym, które stanowią z woli ustawodawcy przedmiot opodatkowania. Zakreślony obszar badawczy obejmuje więc, nie tylko nieodpłatnie osiągnięty przez podatnika dochód w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych, lecz również nieodpłatny przyrost majątku, podatkowe skutki zdarzeń o charakterze nieodpłatnym na gruncie podatków od towarów i usług i podatku akcyzowym. Omówione w pracy zostały także akty normatywne prawa podatkowego, które pomimo tego, że nie odnoszą się wprost do zdarzeń lub czynności nieodpłatnych, takim pojęciem posługują się lub do niego się odwołują. Zakresem tematyki badawczej zostały objęte również zdarzenia nieodpłatne w obrocie transgranicznym, albowiem międzynarodowe nabycia spadków (darowizn) przez osoby fizyczne i prawne stanowią już powszechny element krajobrazu prawnego i gospodarczego. Nie mniej istotna ze względu na wybór tematyki pracy była problematyka pojęcia nieodpłatności, które nierozdzielnie związane jest z kategorią prawną podatku i które go definiuje. Analiza w tym zakresie została dokonana w pracy w kontekście innych danin, w szczególności opłaty publicznoprawnej.

Należy zauważyć, że obecny stan badań omawianej tematyki sprowadza się do punktowych analiz obejmujących wąskie spektrum zagadnień. Przyczynkiem do ich podejmowania były zazwyczaj mniej lub bardziej trafne tezy orzecznicze, gdyż stan prawny odnoszący się do opodatkowania zdarzeń i czynności nieodpłatnych nie zmieniał się w istotniejszym zakresie na przestrzeni ostatnich lat tak w prawie polskim jak i w regulacjach międzynarodowych. Tematyka nieodpłatności w prawie podatkowym, obejmująca całościowe wyjaśnienie pojęcia nieodpłatności w systemie prawa

oraz jego specyfiki w prawie podatkowym, zakresu opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w poszczególnych ustawach podatkowych, a także prawnomiędzynarodowych i unijnych regulacji dotyczących opodatkowania nieodpłatnych zdarzeń i przysporzeń majątkowych nie była dotychczas poruszana w piśmiennictwie. Wobec powyższego problemu badawczego została w pracy postawiona hipoteza główna oraz hipotezy uzupełniające. Hipotezą główną jest brak jednolitego rozumienia pojęcia nieodpłatności w prawie podatkowym. Natomiast pierwszą hipotezą uzupełniającą jest twierdzenie, że definiowanie podatku jako świadczenia nieodpłatnego nie oddaje w pełni jego istoty, innymi słowy pojęcie nieodpłatności w nadanym w prawie znaczeniu może nie być w pełni przydatne w identyfikacji daniny publicznoprawnej jako podatku. Drugą hipotezą uzupełniającą jest przypuszczenie, że aktualny stan prawny - zarówno krajowy, unijny i międzynarodowy - dotyczący opodatkowania zdarzeń gospodarczych i czynności nieodpłatnych w zakresie dwóch elementów zmiennych podatku, a mianowicie przedmiotu opodatkowania oraz ustalenia podstawy opodatkowania nie reguluje przedmiotowej materii w sposób jasny, precyzyjny oraz nie istnieje jednolita interpretacja przedmiotowych norm. Trzecią hipotezą szczegółową jest przyjęcie, że opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych nie zawsze jest uzasadnione i konieczne. Celem rozprawy stało się ustalenie znaczenia pojęcia nieodpłatności, którym posługuje się ustawodawca na gruncie prawa podatkowego w poszczególnych ustawach.

Praca składa się z pięciu rozdziałów głównych oraz podrozdziałów. Każdy rozdział rozpoczyna się uwagami ogólnymi, wprowadzającymi w omawianą w danej części tematykę, kończy się zaś zwięzłym podsumowaniem poczynionych rozważań.

Pierwszy rozdział ma charakter uwag wprowadzających i rozważań teoretycznych do omawianej tematyki. Poświęcony jest on rozumieniu pojęcia nieodpłatności w prawie cywilnym jako tej gałęzi prawa, która najszerszej odnosi się do problematyki pojęcia nieodpłatności i wyjaśnia czym są czynności prawne nieodpłatne, jak należy interpretować nieodpłatność oraz nieodpłatne świadczenia w prawie prywatnym. Analiza powyższych zagadnień o charakterze rudymenarnym dla tytułu dysertacji jest niezbędna do czynienia dalszych rozważań w zakresie zagadnienia nieodpłatności w prawie podatkowym. Rozdział drugi stanowi omówienie definicji podatku jako świadczenia nieodpłatnego i dotyczy istotnych zagadnień związanych z pojęciami nieodpłatności, odpłatności częściowej oraz tak zwanej ogólnej odpłatności podatku i innych danin publicznych, w tym opłaty publicznoprawnej. Ta część pracy zawiera elementy teoretycznoprawne, lecz odnosi się także do aktualnego stanu prawnego. Rozdziały trzeci i czwarty stanowią najobszerniejszą część pracy i dotyczą analizy obowiązującego stanu prawnego w zakresie opodatkowania zdarzeń i czynności nieodpłatnych oraz ustalenia podstawy ich opodatkowania. W rozdziale trzecim przyjęto strukturę omówienia zjawisk nieodpłatnych poprzez wyodrębnienie trzech kategorii wedle których dokonano analizy poszczególnych norm ustawowych, a mianowicie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku,

opodatkowania nieodpłatnych czynności prawnych, opodatkowania nieodpłatnie osiągniętego dochodu oraz opodatkowania nieodpłatnego obrotu w podatku od towarów i usług. Odrębnego omówienia ze względu na zakres przedmiotowy wymagały ustawa o podatku akcyzowym i ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Ostatni, piąty rozdział pracy to analiza unormowań międzynarodowych z punktu widzenia transagraniczności zdarzeń nieodpłatnych oraz stanu prawa Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania nieodpłatnych zdarzeń gospodarczych i przysporzeń majątkowych.

W rozdziale trzecim, po analizie obowiązującego, krajowego porządku prawnego w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych przeprowadzono omówienie regulacji wybranych czterech państw (Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republiki Federalnej Niemiec, Federacji Rosyjskiej i Republiki Austrii) celem dokonania analizy prawnoporównawczej funkcjonowania innych niż polski, alternatywnych modeli i rozwiązań normatywnych opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych. Z kolei w rozdziale piątym poświęconym kwestii opodatkowania transgranicznego nabycia spadków i darowizn dokonano analizy rozwiązań normatywnych w zakresie opodatkowania spadków i darowizn obowiązujących w Republice Federalnej Niemiec, Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republice Austrii oraz Szwecji. Zabieg ten zmierzał do ukazania jak opodatkowanie nieodpłatnego nabycia spadków i darowizn w prawodawstwach różnych państw stanowi zagrożenie dla podwójnego opodatkowania w aspekcie międzynarodowym. Posłużenie się przykładem rozwiązań prawnych obowiązujących w wybranych krajach stanowi uzupełnienie przeprowadzonych badań o perspektywę komparatystyczną. Analiza wskazanych wyżej rozwiązań normatywnych w aspekcie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych funkcjonujących w wybranych państwach pozwala wskazać na możliwe zróżnicowanie przyjętych regulacji w szczególności co do zakresu opodatkowania.

We wnioskach końcowych rozprawy doktorskiej dokonano natomiast weryfikacji postawionej na wstępie hipotezy głównej oraz hipotez uzupełniających wraz ze zwięzłą oceną omówionego dorobku orzecznictwa sądowego oraz stanu normatywnego.

Jako podstawową metodę badawczą przyjęto w pracy metodę dogmatyczno-prawną i opisową. Dodatkowo wykorzystano metodę teoretyczną w odniesieniu do zagadnień wstępnych i ogólnych, wprowadzających w tematykę pracy. Przedmiotem badań było bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, a także Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów powszechnych, natomiast w zakresie prawa unijnego przedmiotem badań było orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W zakresie porównania porządków prawnych obowiązujących w wyżej wymienionych państwach wykorzystano metodę prawnoporównawczą.

dn. 08.11.2021. Piotr Głuchowski