

## Autoreferat

### 1. Życiorys naukowo-zawodowy

Jestem absolwentem studiów prawniczych, które odbywałem w latach 1997 – 2002 na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Jako student byłem uczestnikiem seminarium magisterskiego z prawa finansowego, prowadzonego przez prof. UwB dra hab. Janusza Stankiewicza. Pod Jego kierunkiem przygotowałem i obroniłem pracę magisterską pt. „Charakterystyka i ocena instytucji odliczeń w podatkach dochodowych”, uzyskując (w czerwcu 2002 r.) dyplom magistra prawa.

Bezpośrednio po studiach (z dniem 1 października 2002 r.) podjąłem pracę zawodową w charakterze nauczyciela akademickiego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, którą wykonuję do chwili obecnej. Od samego początku moim miejscem pracy jest jednostka organizacyjna Wydziału prowadząca działalność naukowo-dydaktyczną z zakresu finansów publicznych. Jej aktualna nazwa brzmi: „Katedra Prawa Finansowego”. Przez sześć lat zajmowałem stanowisko asystenta, zaś z dniem 1 listopada 2008 r. zostałem mianowany na stanowisko adiunkta. Jako nauczyciel akademicki realizuję zajęcia dydaktyczne, na kierunkach Prawo oraz Administracja, z następujących przedmiotów: prawo podatkowe (ćwiczenia); prawo finansów publicznych (ćwiczenia) – na kierunku Prawo oraz prawo finansowe i finanse publiczne (ćwiczenia); opodatkowanie dochodów spółek kapitałowych (wykład i ćwiczenia); podatki majątkowe (wykład i ćwiczenia); seminarium magisterskie – na kierunku Administracja.

Głównym przedmiotem moich zainteresowań naukowych jest prawo podatkowe. Z tej dyscypliny uzyskałem we wrześniu 2008 r., na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, stopień naukowy doktora nauk prawnych, na podstawie rozprawy doktorskiej pt. „**Przywileje podatkowe w systemie podatków samorządowych**”. Promotorem rozprawy był prof. dr hab. Leonard Etel, zaś jej recenzentami: prof. KUL dr hab. Paweł Smoleń oraz prof. UwB dr hab. Janusz Stankiewicz. Z różnymi aspektami prawa podatkowego jest związany niemal cały mój dotychczasowy dorobek badawczy, uzyskany zarówno przed doktoratem, jak i później.

Zasadniczą jego część stanowią opracowania naukowe wydane drukiem w łącznej liczbie pięćdziesiąt jeden, z tego po uzyskaniu stopnia doktora – czterdzieści cztery.

## **2. Omówienie osiągnięcia naukowego, o którym mowa w art. 16 ust. 2 ustawy**

Jako osiągnięcie naukowe, mające stanowić podstawę postępowania habilitacyjnego, chciałbym wskazać poniższą monografię:

**Aleksy Goettel, *Podatkowoprprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, ss. 627, recenzent wydawniczy: prof. dr hab. Leonard Etel**

Zajmuję się w niej analizą i oceną skutków na gruncie prawa podatkowego, jakie pociąga za sobą zarówno zawarcie związku małżeńskiego oraz pozostawanie w nim (także w razie formalnego zerwania wspólnego pożycia, czyli orzeczenia separacji sądowej), jak również jego ustanie. Powyższa analiza miała w szczególności na celu ustalenie:

- jak przedstawia się pozycja podatnika w różnych stosunkach podatkowoprprawnych w sytuacji, gdy pozostaje on w związku małżeńskim;
- w jakim stopniu regulacje podatkowe odnoszą się do współmałżonka podatnika, zwłaszcza czy z tego tytułu ciąży na nim określone obowiązki (np. odpowiedzialność majątkowa) oraz czy przysługują mu określone uprawnienia;
- jakie są podatkowe konsekwencje przesunięć majątkowych (zarówno między samymi małżonkami, jak i w stosunkach między małżonkami a osobami trzecimi), które mają miejsce w czasie trwania związku małżeńskiego oraz po jego ustaniu.

Inspirację podjęcia badań nad tą właśnie materią stanowił brak opracowania, które w sposób kompleksowy oraz wielowątkowy uwzględniałoby sytuację małżonków (także byłych małżonków) na gruncie regulacji podatkowoprprawnych. Wiążące się z tą problematyką monografie zajmują się ogólnie ochroną rodziny, tym samym, ze zrozumiałych przyczyn, nie zawierają pogłębionych wywodów odnośnie do samych małżonków (przy czym większość prac pochodzi z dość odległych okresów czasu), zaś różne aspekty analizowanej kategorii stosunków podatkowoprprawnych są podejmowane w opracowaniach niemających charakteru monograficznego (artykuły, fragmenty prac zbiorowych, glosy). Do zainteresowania się powyższą tematyką skłoniło mnie także śledzenie praktyki w sprawach podatkowych (orzeczeń sądowych oraz interpretacji organów), gdzie tzw. czynnik małżeński pojawia się stosunkowo często. Bliższe przyjrzenie się teorii i praktyce w tym zakresie umożliwiło mi

zorientowanie się, iż mamy do czynienia nie tylko z licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi, lecz również z niedoskonałościami legislacyjnymi.

W ramach rozważań nad wskazanymi wyżej problemami dokonuję omówienia oraz wykładni obowiązujących regulacji prawnych, formułując, tam gdzie dostrzegam taką celowość, postulaty *de lege ferenda*. Prezentuję też oraz oceniam stanowiska wrazone w doktrynie, rozstrzygnięciach judykatury lub interpretacjach organów podatkowych. Posługuję się zatem głównie metodą dogmatyczno-prawną. W odniesieniu do niektórych kwestii wykorzystuję metodę prawnoporównawczą, odwołując się do wybranych rozwiązań istniejących w obcych porządkach prawnych oraz pozycji piśmiennictwa zagranicznego.

Układ monografii, w części objętej rozdziałami 2 – 5, koresponduje z systematyką prawa podatkowego, zakładającą podział jego materii na część ogólną i szczegółową oraz wyodrębnienie w ramach tej drugiej poszczególnych kategorii podatków. Pewnym odstępstwem od powyższego układu jest, odnoszący się do wszystkich kategorii podatków, fragment poświęcony preferencjom podatkowym (rozdział 6). W sposób korespondujący z powyższym ujęciem zostały zaprezentowane w końcowej części monografii uwagi i wnioski. Ponadto względy merytoryczne oraz metodologiczne narzuciły – tytułem wprowadzenia do zasadniczej problematyki – konieczność przybliżenia wybranych aspektów prawa rodzinnego (w części odnoszącej się do instytucji małżeństwa), a także (na zasadzie przykładowego przeglądu) rozwiązań zawartych w różnych gałęziach prawa, z uwzględnieniem tzw. czynnika małżeńskiego (rozdział 1).

Gdy chodzi o tematykę **rozdziału 1. Skutki prawne zawarcia i ustania małżeństwa – zagadnienia wprowadzające**, szczególny nacisk został położony na charakterystykę tych konstrukcji rodzinnoprawnych (zawartych w postanowieniach kodeksu rodzinnego i opiekuńczego), do których nawiązanie ma miejsce bądź *expressis verbis*, bądź w drodze wykładni norm prawa podatkowego. Ze zrozumiałych powodów, biorąc pod uwagę charakter przepisów kodeksowych i ich znaczenie dla regulacji podatkowych, najwięcej uwagi poświęcono rozwiązaniom z zakresu małżeńskich ustrojów majątkowych. Zasygnalizowano, że niektóre spory doktrynalne lub orzecznicze towarzyszące instytucjom prawa rodzinnego przekładają się na kontrowersje na gruncie prawa podatkowego, a co za tym idzie, na komplikacje w praktyce rozstrzygania (przez organy podatkowe oraz sądy) spraw podatkowych. Liczne tego przykłady zostały przytoczone w następnych rozdziałach monografii.

Charakteryzując w sposób ogólny mechanizmy, za pomocą których ustawodawca włącza tzw. czynnik małżeński w instytucje podatkowoprawne, podkreślono, że tylko w

niektórych sytuacjach adresatem norm prawnych są wyłącznie małżonkowie. Bywa, że mieszczą się oni w obrębie pewnej kategorii podmiotów, niekiedy oznaczanej przy użyciu zwrotu niedookreślonego (np. członek rodziny). Innym razem konieczne jest – z uwagi na pozostawanie małżonków w określonej sytuacji prawnomajątkowej (zwykle w ustroju wspólności) – ustalenie względem małżonków skutków podatkowoprawnych w drodze zabiegów interpretacyjnych.

W tym fragmencie monografii wyrażono również tezę o pewnej generalnej wymowie, aktualnej względem wszelkich regulacji prawa podatkowego odnoszących się do dziedziny stosunków rodzinnych. Przyjęto mianowicie, że na gruncie polskiego ustawodawstwa nie jest możliwa ocena prawna oraz wywodzenie skutków podatkowych – na zasadach dotyczących małżonków – wobec partnerów związków homoseksualnych kwalifikowanych jak związki małżeńskie przez niektóre obce porządki prawne, a także wobec osób pozostających w zarejestrowanych związkach partnerskich.

Problematyka ogólnego prawa podatkowego (uwzględniona w **rozdziale 2. Status prawny małżonków w zakresie dochodzenia należności podatkowych**) została ograniczona przede wszystkim do instytucji odpowiedzialności małżonków (byłych małżonków) z tytułu zobowiązań podatkowych, a także do wybranych aspektów postępowania podatkowego oraz szczególnych instrumentów prawnych związanych z realizacją zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu do pierwszej z wymienionych kwestii została poddana szczegółowej analizie podstawowa formuła odpowiedzialności małżonków pozostających w ustroju wspólności majątkowej, uregulowana w art. 29 § 1 ordynacji podatkowej. Wyjaśniając *ratio legis* rozciągnięcia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tylko jednego z małżonków (poza jego majątkiem osobistym) na majątek wspólny (co w istocie oznacza odpowiedzialność również jego współmałżonka), starano się dowieść, że odpowiedzialność ta została ukształtowana w sposób zbyt restrykcyjny. Nie tylko bowiem nie przewiduje ona żadnych ograniczeń w egzekwowaniu z majątku wspólnego, lecz również nie wprowadza mechanizmu subsydiarności (poddając egzekwowaniu w pierwszej kolejności majątek osobisty małżonka będącego podatnikiem). Formułując krytyczną ocenę analizowanej konstrukcji, stwierdzono, że nie ma ona odpowiednika nie tylko w unormowaniach prawa prywatnego (odpowiedzialność w trybie art. 41 k.r.o.), lecz również prawa publicznego (odpowiedzialność z tytułu należności orzeczonych w postępowaniu karnym – na podstawie art. 28 kodeksu karnego wykonawczego). Również krytycznie oceniono, jako zabiegi w istocie *contra legem* (choć uzasadnione racjami aksjologicznymi), podejmowane w orzecznictwie próby złagodzenia wspomnianej restrykcyjności, prezentujące pogląd, że

możliwość egzekwowania z majątku wspólnego odnosi się wyłącznie do zobowiązań publicznoprawnych powstałych w czasie obowiązywania ustroju wspólności majątkowej.

W celu wyeliminowania niedoskonałości podstawowej formuły odpowiedzialności wskazano kilka możliwych rozwiązań, preferując model wzorujący się w pewnym stopniu na mechanizmie odpowiedzialności przewidzianej w art. 41 k.r.o. Jego założeniem byłaby odpowiedzialność ograniczona majątkiem wspólnym, obejmująca dochody małżonka-podatnika (wraz z dochodami jego majątku osobistego) oraz składniki trwałego majątku wspólnego. W stosunku do zobowiązań podatkowych powstałych przed obowiązywaniem ustroju wspólności, podlegałaby ona dalszemu ograniczeniu, obejmując wyłącznie składniki dochodowe pochodzące od podatnika (oraz jego majątku osobistego).

Poza powyższym, niewątpliwie fundamentalnym zagadnieniem, zakresem analizy objęto też m. in.:

- zasady uniezależnienia zakresu odpowiedzialności z art. 29 § 1 o.p. od zdarzeń modyfikujących ustrój wspólności majątkowej, zarzucając, że dotyczący tej kwestii art. 29 § 2 o.p. nie jest należycie zharmonizowany z aktualnie obowiązującymi unormowaniami k.r.o. w zakresie małżeńskich ustrojów majątkowych;
- ustalenie szczególnych reguł odpowiedzialności podatkowej w razie ustania małżeństwa wskutek rozvodu lub unieważnienia oraz orzeczenie separacji (art. 110 § 1 i 3 o.p.), krytycznie oceniając brak należytej synchronizacji pomiędzy przywołanym przepisem a art. 29 § 1 o.p.), a także „zamieszanie” terminologiczne spowodowane dość niefortunnym posłużeniem się zwrotem: „zaległości podatkowe”;
- zasady odpowiedzialności podatkowej małżonków z tytułu wspólnie prowadzonej działalności gospodarczej, krytycznie oceniając sposób synchronizacji tego przypadku odpowiedzialności z jej ogólną formułą z art. 29 § 1 o.p. oraz odwoływania się do regulacji ustrojowych z kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, a także wskazując na liczne dylematy interpretacyjne wynikające z treści art. 111 o.p.;
- przypadki oraz mechanizm odpowiedzialności solidarnej małżonków, poświęcając szczególną uwagę specyfice solidarności istniejącej w ramach wspólnego opodatkowania małżonków, a odnoszącej się nie tylko do odpowiedzialności, lecz również do wierzytelności o zwrot nadpłaty;
- sytuację małżonków w świetle przepisów proceduralnych (m.in. z punktu widzenia instytucji łącznego opodatkowania dochodów małżonków oraz zagadnienia pełnomocnictwa);

- wpływ tzw. czynnika małżeńskiego na mechanizm zabezpieczenia zobowiązań podatkowych oraz uprawnienie małżonka podatnika do wykonania zobowiązań podatkowych ciążących na tymże podatniku.

Charakterem daniny należy uzasadnić dość znaczne nasycenie czynnikiem małżeńskim konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, co znajduje widoczne odzwierciedlenie w treści i objętości **rozdziału 3. Opodatkowanie dochodów (przychodów) małżonków**. Przedmiotem analizy jest wiele rozwiązań prawnych o zróżnicowanym charakterze i funkcji, składających się na konstrukcję powyższego podatku.

Przede wszystkim poddano szczegółowemu omówieniu charakterystyczne dla stosunków małżeńskich przesunięcia majątkowe objęte wyłączeniami od opodatkowania: przychody z tytułu podziału majątku wspólnego; przychody z tytułu wyrównania dorobków; świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny (art. 2 ust. 1 pkt 5 i 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W odniesieniu do pierwszej grupy przychodów sformułowano i uzasadniono tezę, że o przychodzie można mówić dopiero wtedy, gdy uzyskane przez małżonka w wyniku podziału aktywa przekraczają wartość jego udziału w majątku wspólnym. Zwrócono jednocześnie uwagę, że ustawa podatkowa pomija milczeniem sytuację szczególnego rodzaju przesunięć majątkowych, mających postać zwrotu wydatków i nakładów z majątku wspólnego na majątek osobisty, i odwrotnie (art. 45 k.r.o.). Ze względu na okoliczność, że zwroty te co do zasady mają miejsce w ramach podziału majątku, można przyjąć interpretację, iż są one niejako automatycznie objęte wyłączeniem od podatku. Ocenę tę komplikuje jednak dopuszczalność wcześniejszego (tzn. przed podziałem majątku) nakazania przez sąd zwrotów. Z tego względu uzasadniony wydaje się postulat, aby ustawodawca *expressis verbis* poszerzył zakres wyłączeń o powyższe zwroty.

Zdecydowanie krytycznie oceniono konstrukcję wyłączenia dotyczącego świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny. Objęcie wyłączeniem tylko tych świadczeń, które wchodzą do majątku wspólnego małżonków należy uznać za posunięcie niezrozumiałe z punktu widzenia *ratio legis* tego rozwiązania oraz pociągające za sobą dość niefortunne konsekwencje praktyczne. W pełni uzasadnia to postulat objęcia wyłączeniem od podatku wszystkich świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, bez uzależniania tego od dodatkowych kryteriów. Jednocześnie wyrażono pogląd (którego akceptacja częściowo złagodziłaby ułomność omawianej konstrukcji), że niektóre świadczenia niepodlegające wyłączeniu mogłyby być, jako że stanowią one szczególną postać alimentów, objęte zwolnieniem podatkowym przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f. Wskazano też na możliwe problemy interpretacyjne powstające na tle oceny podatkowoprawnej świadczeń na zaspokojenie

potrzeb rodziny nie tylko w odniesieniu do alimentów, lecz również innego rodzaju przychodów.

Sporo uwagi poświęca się konsekwencjom na gruncie prawa podatkowego pozostawania przez małżonków w specyficznym stosunku prawnym, jakim jest ustroj wspólności majątkowej (ustawowej lub umownej). W szczególności obszernie zostało uzasadnione stanowisko, iż uzyskiwanie korzyści majątkowych z racji samego tylko pozostawania w takim ustroju (jak wiadomo majątek wspólny przysługuje na równi obojgu małżonkom) nie może być kwalifikowane jako osiągnięcie opodatkowanego przychodu z „innego źródła” (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.). Za tego rodzaju przychód mogą być bowiem uznane jedynie przysporzenia będące następstwem różnych form aktywności podatnika. Wyrażone zostało także zapatrywanie, że niepodobna oceniać w kategoriach przychodu objętego podatkiem dochodowym przesunięć powstałych w następstwie intercyz rozszerzających lub ograniczających majątek wspólny, zgłaszając jednocześnie postulat, aby, dla wyeliminowania ewentualnych wątpliwości, objąć wskazanymi wyżej wyłączeniami od podatku korzyści wynikające z tego rodzaju przesunięć majątkowych.

Wszechstronnej analizie poddano również – pozostającą w ścisłym związku z istniejącym między małżonkami ustrojem wspólności majątkowej – konstrukcję ustalającą szczególnie zasady opodatkowania przychodów z tytułu pozostawania przez podatników w określonych cywilnoprawnych stosunkach wspólności. Wyrażono zapatrywanie, iż nie ma przeszkód, aby małżonkowie, na zasadach odnoszących się do wszystkich podatników, podlegali ogólnym zasadom opodatkowania dochodów z tychże stosunków wspólności (ustalonym w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f.), i to bez względu na okoliczność, czy pozostają oni w ustroju rozdzielności czy wspólności majątkowej. Jednak w tym drugim wypadku konieczne będzie dla potrzeb ustalenia udziałów w przychodach posłużenie się – ze względu na bezudziałowy charakter majątku wspólnego – mechanizmem fikcji udziałów w majątku wspólnym (w oparciu o art. 43 § 1 k.r.o. stosowany *per analogiam*). Nie ma też znaczenia, do jakiego majątku – osobistego czy wspólnego – należy przedmiot majątkowy będący źródłem przychodów.

Zwrócono jednocześnie uwagę, że poważniejsze wątpliwości budzą specjalne zasady opodatkowania małżonków pozostających w niektórych cywilnoprawnych stosunkach wspólności oraz osiągających przychody tylko z pewnych źródeł (art. 8 ust. 3 u.p.d.o.f.). Ze względu na dość lakoniczną formułę przepisu, a przy tym dość niezręczną jego redakcję, co nasuwa wiele znaków zapytania, podjęto próbę drobiazgowej jego interpretacji mającej na celu wyjaśnienie istniejących wątpliwości. Obok niejasności natury interpretacyjnej,

wskazano też na oczywiste uchybienia legislacyjne, odnoszące się zarówno do przesłanek, jak i trybu opodatkowania. W sumie, oceniono regulację z art. 8 ust. 3 jako konstrukcję niezwykle ułomną, postulując gruntowną jej przebudowę. Zasugerowano, że w nowej formule przepisu powinno się zwłaszcza jednoznacznie uzależnić stosowanie specjalnych reguł opodatkowania małżonków nie tylko od obowiązywania ustroju wspólności, lecz również od przynależności do majątku wspólnego przedmiotu przynoszącego dochód.

Wyjątkowej uwagi wymagała też problematyka opodatkowania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.), zwłaszcza z tego powodu, że ustawodawca całkowicie pomija sytuację małżonków w treści przywołanej regulacji prawnej. Jednak konieczność poddania jej analizie wynika z wielu problemów interpretacyjnych dających o sobie znać w praktyce rozstrzygania spraw podatkowych, dotyczących zwłaszcza nieruchomości, o czym świadczy dość bogate orzecznictwo. Przyczyną licznych dylematów w tym zakresie jest wielość możliwych konfiguracji podmiotowych oraz przedmiotowych z udziałem małżonków w czynnościach prawnych związanych z nabyciem oraz zbyciem (przed upływem określonego terminu) prawa majątkowego, zwłaszcza: uczestnictwo małżonków (lub tylko jednego z nich) w czynności nabycia (zbycia) dokonywanej z osobą trzecią; dokonywanie tychże czynności między małżonkami; przynależność nabywanego, później zbywanego prawa do majątku wspólnego albo osobistego; ocena w kategoriach nabycia (zbycia) przesunięć majątkowych w następstwie intercyz rozszerzających lub ograniczających wspólność ustawową. Na wskazaną różnorodność sytuacji faktycznych nakładają się dodatkowo liczne kontrowersje w doktrynie (w mniejszym stopniu w judykaturze) prawa rodzinnego w zakresie dopuszczalnych form przesunięć pomiędzy majątkiem wspólnym a majątkami osobistymi. Szczególne kontrowersje powstały na tle zbycia przedmiotu nabytego wcześniej do majątku wspólnego (czyli należącego do obojga małżonków), a później przysługującego wyłącznie jednemu z małżonków (np. wskutek śmierci jego współmałżonka); czy w tej sytuacji mamy do czynienia z jedną, czy z dwiema datami nabycia tego samego przedmiotu? W monografii opowiedziano się za stanowiskiem, wbrew najnowszym tendencjom w judykaturze, iż w opisanej sytuacji należy przyjąć jedną datę nabycia (wcześniejszą), do majątku wspólnego. Przyjęto także zapatrywanie, że można mówić o nabyciu (w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.) w wypadku intercyzy rozszerzającej wspólność, wykluczyć natomiast należy taką kwalifikację w odniesieniu do intercyzy ograniczającej wspólność. W niektórych przypadkach odpłatnego zbycia poprzedzonego zawarciem intercyzy rozszerzającej wspólność konieczne będzie, ze względu na zróżnicowaną pozycję podatkową każdego z małżonków do zbywanego

przedmiotu, odwołać się do wspomnianego wcześniej mechanizmu fikcji oznaczonych (równych) udziałów.

Czynnik małżeński został też wpleciony, choć w różny sposób, w treść wielu innych regulacji związanych z osiąganiem dochodu (przychodu). Dlatego też uznano za celowe rozważenie m. in. takich przypadków jak:

- opodatkowanie dochodów małoletnich dzieci; ze względu na doliczanie ich do dochodów rodziców, przy czym ustawodawca określa sposób doliczenia, gdy rodzice są małżonkami;
- opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych, gdzie istotne znaczenie ma okoliczność, czy wydatki nieznajdujące pokrycia w dochodach pochodziły ze środków majątku osobistego, czy wspólnego. W tym zakresie również należy dostrzec użyteczność sięgnięcia do mechanizmu fikcji udziałów w majątku wspólnym.

Z racji swego istotnego wpływu na zasady opodatkowania dochodów (przychodów), tzw. czynnik małżeński wymagał również analizy na tle takich zagadnień jak: koszty uzyskania przychodów, opodatkowanie dochodów tzw. podmiotów powiązanych, opodatkowanie przychodów ewidencjonowanych, opodatkowanie z wykorzystaniem karty podatkowej.

Daleko mniejszą rolę należy przypisać pozostawaniu w stosunku prawnym małżeństwa względem konstrukcji podatków związanych z czynnościami obrotu, czemu został poświęcony **rozdział 4. Opodatkowanie czynności obrotu z udziałem małżonków**. Ze względu na znaczenie dla stosunków prawnych z udziałem osób fizycznych przedmiotem dociekań należało uczynić w pierwszej kolejności podatek od czynności cywilnoprawnych. W toku rozważań wykazano, że czynnik małżeński nie jest aktualnie wkomponowany (z wyjątkiem niektórych zwolnień) w elementy konstrukcyjne, zwłaszcza w przedmiot, tej daniny. Usunięcie z zakresu przedmiotowego podatku małżeńskich umów majątkowych, co przewidywał wcześniejszy stan prawny, oceniono jako słuszny zabieg, bowiem intercyzy niezbyt korespondują z koncepcją powyższego podatku. Uznano za wątpliwe próby poddania opodatkowaniu umowy w przedmiocie podziału majątku wspólnego małżonków, opierając się na formule art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. „f” ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Stanowi ona bowiem, mimo pewnych związków, odmienny od wymienionych tam umów o dział spadku i zniesienie współwłasności, typ czynności. Pośredniego odwołania się do czynnika małżeńskiego doszukano się w treści przepisu (wyjątkowo zagadkowego i niefortunnego) przewidującego wyłączenie od podatku m. in. czynności cywilnoprawnych w sprawach alimentacyjnych (art. 2 pkt 1 lit. „a”).

Sytuację małżonków rozważono natomiast, w drodze zabiegów interpretacyjnych, w stosunku do: statusu podmiotu obowiązku podatkowego, terytorialnych kryteriów opodatkowania, a także opodatkowaniu czynności obrotu dokonywanych między małżonkami. W odniesieniu do czynności, których przedmiotem są przesunięcia pomiędzy majątkiem wspólnym a majątkami osobistymi jeszcze raz nawiązano do kontrowersji występujących na gruncie prawa rodzinnego. Wyrażono w związku z tym opinię, że uznanie dopuszczalności powyższych przesunięć wyłącznie w drodze intercyzy, automatycznie wyłącza je spod opodatkowania omawianą daniną.

Rozważania nad uregulowaniami opodatkowania obrotu profesjonalnego pozwoliły zauważyć pewne analogie w stosunku do unormowań podatku od czynności obrotu powszechnego. Oddziaływanie czynnika małżeńskiego zostało uwidocznione nie tyle w treści norm prawnych, ile w związanych z nimi zabiegach interpretacyjnych podyktowanych pojawiającymi się problemami w praktyce rozstrzygania spraw podatkowych. Dla ilustracji, tytułem przykładowego wyboru, wskazano na interesujące konsekwencje - względem podatników pozostających w stosunku prawnym małżeństwa - posłużenia się przez ustawodawcę w przepisach o podatku od towarów i usług (art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 u.p.t.u.) pojęciem odpłatnej dostawy towarów. W niniejszym zakresie poddano analizie m.in. podatkowoprawne skutki transferów majątkowych między małżonkami, mając na uwadze autonomiczny, w stosunku do prawa cywilnego, charakter dostawy towarów.

W wyniku przeprowadzonej analizy (stanowiącej zawartość **rozdziału 5. Opodatkowanie majątku małżonków**) dowiedziono, że w dziedzinie podatków majątkowych zauważa się znaczną nierównomierność pod względem oddziaływania czynnika małżeńskiego. Jego rola jest stosunkowo skromna w odniesieniu do danin dotyczących władania majątkiem (podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego). W tym zakresie warta uwagi jest propozycja, zgłoszona w prezentowanej części monografii, przebudowy modelu opodatkowania władania majątkiem nieruchomym przez współwłaścicieli, w tym także przez małżonków. Z uwagi na okoliczność, że postulowane zmiany zmierzają w kierunku oparcia wymiaru zobowiązania podatkowego w nawiązaniu do udziałów przysługujących poszczególnym współwłaścicielom, należało – odnośnie do składników majątku wspólnego małżonków – posłużyć się koncepcją oznaczonych równych udziałów małżonków w tymże majątku.

Sytuacja przedstawia się natomiast diametralnie inaczej, gdy chodzi o opodatkowanie przyrostu majątku, czyli o podatek od spadków i darowizn. Sama bowiem natura daniny sytuuje ją – przynajmniej w odniesieniu do niektórych źródeł przyrostu – przede wszystkim w

obszarze stosunków rodzinnych, w tym małżeńskich. Z tego powodu zagadnienia związane z powyższym podatkiem stanowią przeważającą tematykę rozdziału.

W toku rozważań nad różnymi jej aspektami zauważono, że znaczenie czynnika małżeńskiego pojawia się już na etapie oceny przedmiotu podatku, którym jest nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw. Poddając analizie poszczególne opodatkowane źródła nabycia (tytuły prawne), co do których istnieją w doktrynie kontrowersje, zajęto stanowisko, że nie zaliczają się do nich m.in.:

- przedmioty nabyte przez współmałżonka w drodze tzw. zapisu naddziałowego, bowiem tego rodzaju tytuł prawny nie tylko nie został wymieniony w ustawie, lecz również nie da się go podciągnąć pod żaden z innych przypadków przysporzenia regulowanych prawem spadkowym, mieszczącym się w katalogu opodatkowanych tytułów nabycia (art. 1 ust. 1 pkt 1 i 5 u.p.s.d.);
- aktywa uzyskane nieodpłatnie w rezultacie podziału majątku wspólnego małżonków, bowiem podział ten nie może być kwalifikowany jako nieodpłatne zniesienie współwłasności.

Szczegółowych rozważań wymagała specyficzna dla omawianego podatku konstrukcja, mianowicie grupy podatkowe. Dokonując wykładni obowiązujących w tej materii unormowań, m. in. wyrażono oraz obszernie uzasadniono pogląd, że orzeczona względem małżonków separacja sądowa nie wyłącza ich z kręgu osób należących do I grupy; zapatrywanie przeciwne uznano za trudne do przyjęcia. Natomiast oceniając samą koncepcję wyodrębnienia poszczególnych grup podatników oraz zastanawiając się, czy zastosowane w tym celu kryterium stosunków rodzinnych: małżeństwa, pokrewieństwa i powinowactwa jest wystarczające, wyrażono krytyczną opinię (połączoną ze zgłoszeniem stosownych wniosków *de lege ferenda*) pomijającą kryterium szczególnej więzi, jaką jest stan faktycznego pożycia partnerskiego.

Za najpoważniejszy problem, jaki należało podjąć w toku analizy, uznano formułę obowiązku podatkowego w kontekście łączących małżonków ustrojów majątkowych, zwłaszcza ustroju wspólności. Indywidualnej oceny wymagała każda z możliwych konfiguracji, wynikająca nie tylko z rodzaju ustroju majątkowego, lecz także z faktu uczestnictwa w akcie nabycie bądź obojga małżonków, bądź tylko jednego z nich. Dodatkowych komplikacji, jak podkreślono, przysparza okoliczność, że małżonkowie nabywający określony przedmiot do majątku wspólnego, mogą pozostawać względem swego poprzednika w różnych grupach podatkowych, co skutkuje odmiennym kształtem obowiązku podatkowego w stosunku do każdego z nich. Wywiedziono z tego wniosek, że niezbędnym w tym wypadku zabiegiem będzie (wobec objęcia przedmiotu nabycia wspólnością łączną)

odwołanie się do fikcji oznaczonych równych udziałów, co pozwoli na zindywidualizowanie obowiązku względem każdego z małżonków.

Problem o nieco innej naturze stanowi ocena pozycji współmałżonka podatnika, będącego nabywcą rzeczy lub prawa do majątku wspólnego. Przytoczono argumenty dowodzące, że współmałżonek ten, choć jest ewidentnym beneficjentem powyższego przysporzenia, nie ma w świetle brzmienia art. 5 u.p.s.d. statusu nabywcy, a tym samym podatnika. Nie jest też możliwe, jak wykazano, poddanie go z racji powyższego przysporzenia innemu reżimowi podatkowemu, a konkretnie podatkowi dochodowemu. Tworzy to pewien dysonans pomiędzy obowiązującym stanem prawnym a racjami społecznymi, które przemawiają za tym, aby tego rodzaju status nadać również współmałżonkowi nabywcy (podatnika). Jako najlepsze wyjście, spośród możliwych rozwiązań, zaproponowano nadanie współmałżonkowi osoby nabywającej rzecz lub prawo do majątku wspólnego również statusu nabywcy, a tym samym i podatnika.

Wypowiadając się na temat oceny w świetle przepisów o podatku od spadków i darowizn niektórych przysporzeń dokonywanych pomiędzy samymi małżonkami, wyłączono spod ich obowiązywania przesunięcia majątkowe specyficzne dla stosunków małżeńskich (podział majątku wspólnego, zwrot wydatków i nakładów, wyrównanie dorobków). Zaznaczono jednakże możliwość kontrowersji w odniesieniu do przesunięć pomiędzy majątkiem wspólnym a majątkami osobistymi (co dotyczy tzw. zwykłych czynności prawnych oraz intercyz), a to ze względu na spory w tej materii istniejące w doktrynie prawa rodzinnego.

Wyjątkowy w pewnym sensie charakter ma fragment monografii objęty **rozdziałem 6. Ulgi i zwolnienia podatkowe z tytułu pozostawania w związku małżeńskim**. Z jednej strony, porusza on szczególne aspekty właściwe wszystkim podatkom, z drugiej zaś podejmuje problematykę o znacznej doniosłości społecznej. W treści wywodów podkreślono, że preferencji podatkowych w postaci ulg i zwolnień odnoszących się wyłącznie do małżonków nie jest zbyt wiele, przeważają bowiem te, które dotyczą grup rodzinnych, a więc między innymi małżonków.

Ze względu na charakter i funkcję podatku, a także stopień nasycenia odnoszących się do niego uregulowań rozwiązaniami preferencyjnymi, przeważająca część rozważań koncentruje się wokół opodatkowania dochodów (przychodów). Przy tym najwięcej uwagi poświęcono instytucji o znacznej doniosłości społecznej, a zarazem dość złożonej w aspekcie jurydycznym – wspólnemu (łącznemu) opodatkowaniu małżonków. Nazwano je preferencją *sui generis*, bowiem nie w każdym wypadku stanowi ona korzystny dla małżonków sposób

rozliczenia dochodów. Obok rozważań nad założeniami aksjologicznymi instytucji wspólnego opodatkowania, odrębnej analizie zostały poddane poszczególne wątki składające się na jej konstrukcję, mianowicie: zakres podmiotowy i przedmiotowy, przesłanki, zasady i tryb realizacji, obliczenie podatku z wykorzystaniem tzw. algorytmu małżeńskiego. W odniesieniu do pierwszej ze wskazanych kwestii wyjaśniono problematykę takich czynników wyznaczających krąg uprawnionych do skorzystania z omawianej preferencji, jak kryterium rezydencji oraz wyłączenie ze względu na stosowanie szczególnych zasad opodatkowania. W ramach przesłanek poddano analizie przede wszystkim wątpliwości wiążące się z wpływem na skuteczność wspólnego opodatkowania niektórych rozstrzygnięć sądowych dotyczących małżeństwa (unieważnienie) oraz wspólności majątkowej (ustanowienie rozdzielności z datą wsteczną). Wyrażono opinię, że wsteczne działanie tych rozstrzygnięć nie może podważać powyższej skuteczności, jeżeli w okresie, którego dotyczyło łączne rozliczenie dochodów były spełnione przesłanki w postaci istnienia małżeństwa oraz obowiązywania ustroju wspólności majątkowej. W odniesieniu do przesłanki pozostawania przez małżonków w ustroju wspólności majątkowej zgłoszono zastrzeżenia natury zasadniczej, podważając w ogóle jej sens. Podniesiono m. in. argumenty, że istniejąca między małżonkami rozdzielność majątkowa wcale nie świadczy o tym, że małżeństwo przestaje być wspólnotą również o charakterze ekonomicznym, a ponadto że rozdzielność nie zawsze jest kwestią wyboru małżonków, czy też skutkiem zdarzenia, którego można było uniknąć. Stąd rezygnacja z omawianej przesłanki wspólnego opodatkowania, co postuluje się w monografii, wydaje się zabiegiem racjonalnym i pożądanym. Szczegółowym rozważaniom poddano ponadto charakter wniosku o łączne rozliczenie dochodów, zasady i sposób rozliczenia, połączone z krytyczną oceną tzw. algorytmu małżeńskiego, a także problem zbiegu omawianej preferencji z ulgą na dziecko.

Spośród preferencji istniejących w ramach podatku dochodowego dokonano wyboru, a następnie objęto analizą te ich rodzaje, w których czynnik małżeński pojawia się w większym lub mniejszym stopniu, a także w zróżnicowany sposób oddziałuje na ich treść i realizację. Dość szczegółowo rola powyższego czynnika została wyjaśniona w konstrukcji ulg, w których motywem korzystnego sposobu opodatkowania jest pozostawanie przez podatnika w określonym stosunku prawnym lub faktycznym z nieusamodzielnionym (zazwyczaj małoletnim) dzieckiem. Chodzi mianowicie o możliwość korzystnego obliczenia podatku z tytułu samotnego wychowywania oraz możliwość dokonania określonych odliczeń od podatku. W stosunku do pierwszej z wymienionych ulg, obok zgłoszenia pewnych zastrzeżeń konstrukcyjnych oraz wątpliwości interpretacyjnych, poddano analizie liczne

sytuacje (nie tylko wskazane w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., lecz również inne, występujące w praktyce), gdy pozostawanie formalnie w związku małżeńskim, faktycznie nie pozostaje w sprzeczności z samotnym wychowywaniem dziecka. Uznano w związku z tym, że formuła przywołanego przepisu, pomijająca szereg istotnych przypadków „samotności” w wychowaniu dziecka, wymaga przemyśleń w kierunku poszerzenia zakresu jej stosowania. W przypadku drugiej preferencji (ulgi na dziecko) krytycznie oceniono niektóre sformułowania odnoszącego się do niej art. 27f u.p.d.o.f., odwołujące się do pozostawania w związku małżeńskim (czego skutkiem są niejednolite poglądy doktrynalne), postulując w związku z tym zmianę przepisu. Zwrócono również uwagę na liczne wątpliwości interpretacyjne wyłaniające się na tle uprawnienia małżonków do podziału ulgi między sobą.

Wskazano także inne rodzaje preferencji, w których czynnik małżeński odgrywa większą lub mniejszą rolę. Tytułem przykładu należy przytoczyć zwolnienie wartości świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, w odniesieniu do których związek ze stosunkiem prawnym małżeństwa wynika z odesłania do przepisów o grupach podatkowych w podatku od spadków i darowizn (art. 121 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f.), a także zwolnienie świadczeń alimentacyjnych, przy czym nie tylko ze względu na okoliczność, że byli lub separowani małżonkowie należą do podmiotów stosunku alimentacyjnego (art. 121 ust. 1 pkt 127 lit. „b” u.p.d.o.f.). Warte podkreślenia jest mianowicie stanowisko, że powyższe zwolnienie będzie miało zastosowanie również do małżonków z tytułu świadczeń objętych obowiązkiem przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny, niepodlegających wyłączeniu od podatku dochodowego.

W zakresie podatków obrotowych podkreślono znaczenie przede wszystkim preferencji wynikających z wewnątrzrodzinnego obrotu majątkowego (czyli materii podatków od czynności cywilnoprawnych), odbywającego się z udziałem małżonków. Zwrócono uwagę nie tylko na mechanizm odesłania w przypadku niektórych czynności do przepisów o grupach podatkowych w podatku od spadków i darowizn, lecz również na oddziaływanie na sytuację podatników przepisów o małżeńskich ustrojach majątkowych. W szczególności związek czynności obrotu z majątkiem wspólnym małżonków wymaga posłużenia się pewnymi regułami wypracowanymi w judykaturze i doktrynie. Mianowicie, niejednolity stopień bliskości każdego z małżonków względem drugiej strony czynności, pociągający za sobą zróżnicowaną sytuację podatkowoprawną w stosunku do składnika majątku wspólnego, narzuca konieczność wyodrębnienia, w ramach jednej czynności prawnej, dwóch odrębnych typów relacji, oraz poddania ich odrębnym ocenom z podatkowoprawnego punktu widzenia, czyli odwołania się (dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania) do fikcji oznaczonych

(równych) udziałów w majątku wspólnym. Z kolei w dziedzinie opodatkowania obrotu profesjonalnego podjęto m.in. próbę analizy sposobu, w jaki ustawodawca wplótł czynnik małżeński (choć niekiedy należałoby tu raczej mówić o czynniku rodzinnym) w konstrukcję przesłanek zwolnień w zakresie importu na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług (art. 48, art. 49 oraz art. 80 u.p.t.u.), a także przepisów o podatku akcyzowym (art. 36 u.p.a.).

W grupie podatków majątkowych obecność czynnika małżeńskiego w konstrukcji preferencji podatkowych poddano obszernej analizie przede wszystkim na gruncie regulacji podatku od spadków i darowizn, zwłaszcza w zakresie zwolnień dotyczących osób mieszczących się w tzw. zerowej oraz pierwszej grupie podatkowej. Spośród szerokiego wachlarza problemów, szczególną uwagę zwrócono na komplikacje wynikające z pozostawania małżonków (jako nabywców lub zbywców praw majątkowych) w ustroju wspólności majątkowej oraz w niejednakowym stopniu bliskości (a tym samym w różnej grupie podatkowej) z drugą stroną stosunku cywilnoprawnego. Rozważając poszczególne sytuacje, charakteryzujące się zróżnicowanymi konfiguracjami podmiotowymi, wykazano konieczność odwołania się w niektórych wypadkach do fikcji oznaczonych (równych) udziałów w majątku wspólnym małżonków. Dociekaniem objęto także sens oraz *ratio legis* dość unikalnego w unormowaniach podatkowych rozwiązania – zastosowania preferencji podatkowej (zwolnienia) względem nabywcy (obdarowanego) „pozostającego faktycznie ze zbywcą we wspólnym pożyciu małżeńskim” (art. 4 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d.). Gdy chodzi natomiast o pozostałe podatki majątkowe, obok charakterystyki niektórych preferencji ustawowych mogących wiązać się z sytuacją małżonków, zasygnalizowano przykłady wykorzystania czynnika małżeńskiego w treści zwolnień stanowiących w drodze uchwał podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Syntetyczne spojrzenie na skutki zawarcia i ustania małżeństwa w regulacjach prawa podatkowego stanowi materię ostatniego fragmentu monografii pt. **Uwagi końcowe i wnioski**. Najistotniejszym jej elementem jest wskazanie kierunków wykładni oraz ocena najważniejszych z punktu widzenia sytuacji małżonków rozwiązań prawnych, a także sformułowanie pod adresem ustawodawcy postulatów zmierzających do udoskonalenia istniejącego stanu prawnego. Wnioski w tym zakresie zostały przedstawione w ramach niniejszego omówienia.

W treści monografii zawarto też pewne generalne tezy, mianowicie:

- 1) Mając świadomość, że małżeństwo stanowi wyjątkową wspólnotę dwojga ludzi, połączonych silną więzią emocjonalną, ustawodawca w pełni respektuje odrębność podatkowoprawną małżonków, nie czyniąc z nich jednego (zbiorowego) podatnika.

Zdaje sobie jednocześnie sprawę, że więź ta wymaga wprowadzenia do unormowań podatkowych specyficznych rozwiązań, uwzględniających funkcje małżeństwa oraz łączące małżonków relacje.

- 2) Kreując instytucje prawa podatkowego odnoszące się do małżonków, ustawodawca opiera się, co oczywiste, na unormowaniach prawa rodzinnego, zwłaszcza odnoszących się do małżeńskich ustrojów majątkowych. Pomijając szereg zastrzeżeń co do sposobu wykorzystania tych unormowań w treści rozwiązań podatkowopravných, daje się zauważyć przykładanie nadmiernej, i nie zawsze uzasadnionej, wagi do ustroju wspólności majątkowej.
- 3) Aczkolwiek małżonkom przysługują jednakowe uprawnienia do majątku wspólnego, należy wziąć pod uwagę okoliczność, że w określonych stosunkach podatkowopravných ich pozycja może być zróżnicowana. Niejednokrotnie będzie to wymagało odstąpienia od fundamentalnego atrybutu wspólności majątku, jaką jest jej bezudziałowy charakter, w drodze posłużenia się, na zasadzie fikcji prawnej, mechanizmem oznaczonych (równych) udziałów.
- 4) W regulacjach podatkowych zasadniczo marginalnie jest traktowane, wbrew widocznym trendom społecznym, zjawisko nieformalnych związków partnerskich. Stąd uzasadniony jest postulat, aby ustawodawca rozważył zastosowanie do tego rodzaju związków niektórych konstrukcji podatkowopravných. Inną sprawą pozostaje ewentualne usankcjonowanie tego rodzaju związków, co postawiłoby przed ustawodawcą niełatwe zadanie dostosowania przepisów prawa podatkowego do tej nowej kategorii stosunków prawnych.

W przekonaniu autora zawarta w niniejszej monografii analiza i ocena licznych instytucji prawa podatkowego będzie stanowić inspirację do podejmowania dalszych pogłębionych badań nad poruszonymi w niej zagadnieniami. Powinna też służyć praktyce, wskazując organom podatkowym, sądom oraz podmiotom udzielającym pomocy prawnej (np. doradcom podatkowym, radcom prawnym, notariuszom) kierunki wykładni regulacji podatkowopravných, i tym samym sposoby rozstrzygania zwłaszcza tzw. trudnych przypadków, a także zwracając uwagę ustawodawcy na potrzebę dokonania zmian w obowiązującym stanie prawnym.

### 3. Omówienie pozostałej części publikowanego dorobku naukowego

Najpoważniejszą część mojego pozostałego dorobku stanowią prace naukowe wydane drukiem w postaci artykułów zamieszczonych w periodykach prawniczych, fragmentów opracowań książkowych (artykułów lub rozdziałów) oraz glos, a także autorstwo jednej recenzji. W znacznej większości są to opracowania samodzielne, część natomiast została napisana we współautorstwie (dwuosobowym), gdzie mój indywidualny wkład w odniesieniu do każdego z opracowań ocenilem (w porozumieniu ze współautorem) na 50%.

Za jeden z najważniejszych nurtów w podejmowanych przeze mnie badaniach, znajdujący odzwierciedlenie w części publikowanych opracowań, uważam **związki prawa podatkowego z prawem prywatnym**. Najpełniejszy wyraz znalazł on w treści wieloautorskiej monografii, będącej podsumowaniem zespołowych badań międzyuczelnianych na ten temat, pt. *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, ss. 418, w której mój wkład autorski (ss. 144) obejmuje 34% jej zawartości. W rozdziale 1. *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, napisanym we współautorstwie, porównuję podstawowe mechanizmy, zasady i konstrukcje, którymi posługują się te gałęzie prawa oraz analizuję inne aspekty zachodzących między nimi związków. W rozdziałach 6. *Podatek od czynności cywilnoprawnych*; 7. *Podatek od spadków i darowizn* oraz 9. *Inne podatki* (przybliżającym wybrane aspekty podatku od gier oraz podatku tonażowego), opracowanych samodzielnie, charakteryzuję instytucje prawa cywilnego, które zostały włączone w elementy konstrukcyjne powyższych rodzajów podatków, podejmując zwłaszcza próby wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych oraz przedstawienia uwag krytycznych co do sposobu posługiwania się powyższymi instytucjami w treści regulacji podatkowoprawnych. Specyficzną postać powyższych związków – wykorzystanie konstrukcji umownych w regulacjach podatkowoprawnych – omawiam we fragmencie (rozdział pt. *Porozumienie jako czynnik kształtujący stosunek prawnopodatkowy*) wieloautorskiej monografii pt. *Zastosowanie instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym*, red. B. Gnela, Warszawa 2012. Tezy zawarte w tym ostatnim opracowaniu prezentowałem również na poświęconej powyższej problematyce konferencji naukowej, zorganizowanej przez Katedrę Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (Zakopane, 10-12 października 2012 r.).

Oprócz pierwszej z wymienionych wyżej wieloautorskich monografii różne szczegółowe wątki odnoszące się do opodatkowania czynności cywilnoprawnych oraz spadków i darowizn zawarłem w wielu artykułach i glosach.

Gdy chodzi o **opodatkowanie czynności cywilnoprawnych**, przedmiotem moich analiz są w szczególności problemy:

- opodatkowania hipotek, podjęte przede wszystkim w artykule pt. *Podatkowe konsekwencje zmiany stanu prawnego dotyczącego hipoteki*, w którym analizuję wpływ najnowszych regulacji prawnych w zakresie hipoteki na kierunki wykładni przepisów o opodatkowaniu czynności prawnych związanych z hipotekami, postulując jednocześnie pewne zmiany w ustawodawstwie, a także w *glosie do wyroku NSA z 14 marca 2014 r., II FSK 683/12*, dotyczącej kontrowersji w kwestii przedmiotu opodatkowania w wypadku hipoteki łącznej;
- kwalifikacji prawnej przedmiotu podatku od umów zbycia zwierząt, w odniesieniu do którego proponuję, w artykule pt. *Opodatkowanie transakcji dotyczących zwierząt oraz w korespondującej z nim glosie do wyroku NSA z 31maja 2011 r., II FSK 77/10*, sposób rozstrzygnięcia powstałego na tym tle dylematu: zbycie rzeczy, czy zbycie prawa majątkowego;
- interpretacji „miejsca wykonywania prawa majątkowego”, rozważanej w *glosie do wyroku NSA z 15 listopada 2011 r., II FSK 850/10*, w której poddaję krytyce przyjęte w judykaturze (w odniesieniu do pożyczki) rozumienie powyższego zwrotu.

Spośród innych zagadnień odnoszących się do tej kategorii podatku należy wymienić: nieważność czynności prawnej jako podstawy stwierdzenia nadpłaty w podatku, wyłączenie od podatku sprzedaży dokonywanej w postępowaniu egzekucyjnym, tzw. sankcyjnej stawki w podatku, zwolnienia od podatku pożyczek udzielanych osobom bliskim.

Również w ramach badań nad **podatkiem od spadków i darowizn** zajmuję się różnymi aspektami powyższej daniny. Niektóre z nich, stanowiące przedmiot rozważań fragmentów monografii omówionej w pkt. 2 autoreferatu, wpływu przepisów normujących małżeńskie ustroje majątkowe, zwłaszcza ustrój wspólności, na elementy konstrukcyjne podatku. W sposób najbardziej ogólny i syntetyczny wpływ ten jest przedstawiony w artykule *Podatek od spadków i darowizn w świetle małżeńskich ustrojów majątkowych*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, natomiast w zakresie szczegółowych aspektów, odnoszących się przede wszystkim do ulg i zwolnień od podatku, został uwzględniony m. in. w artykułach: *Zwolnienie z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle małżeńskich ustrojów majątkowych*, „Rodzina i Prawo” 2012, nr 20-21 oraz w *glosach: do wyroku NSA z 17 października 2013 r., II FSK 2915/11*, „Prawo i Podatki” 2014, nr 4 i *do wyroku Sądu*

*Okręgowego w Lublinie z 24 października 2013 r., sygn. akt II Ca 590/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 10.*

Poza zagadnieniami związanymi z małżeńskimi ustrojami majątkowymi poruszam, w ramach moich dociekań badawczych, inne wątki z zakresu opodatkowania spadków i darowizn, m. in. charakteryzując zakres, niektóre przesłanki oraz tryb realizacji zwolnienia odnoszącego się do tzw. zerowej grupy podatkowej, czy też zastanawiając się nad możliwością objęcia opodatkowaniem tzw. przysporzeń negatywnych (zniesienie lub ograniczenie pasywów).

W zakresie **podatku dochodowego od osób fizycznych** poddaję analizie m. in. niektóre szczególne rodzaje przychodów, zwłaszcza: dochody nieujawnione, „sumę pieniężną” przyznaną w rezultacie skargi na przewlekłość postępowania sądowego, świadczenia nieodpłatne, spłaty otrzymane w wyniku działu spadku (m. in. przeciwstawiając się wyrażonej w orzecznictwie tezie, iż spłaty te podlegają podatkowi od spadków i darowizn). Analizując zmiany stanu prawnego w zakresie niektórych preferencji podatkowych (artykuł *Zmiany prorodzinne w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4) wskazałem, jakie kwestie, dotychczas sporne, zostały rozwiązane, a jakie są nadal aktualne. Z kolei zastanawiając się nad formułą zwolnienia dochodów ze sprzedaży na realizację własnych celów mieszkaniowych, poddałem krytyce zbyt wąskie ujęcie owych celów.

W dziedzinie **podatków lokalnych** wypowiadałem się głównie na temat preferencji podatkowych, proponując uwzględnienie w ramach systematyki zwolnień podatkowych nowej kategorii, mianowicie tzw. zwolnień mieszanych oraz przybliżając praktykę w zakresie stanowienia zwolnień w drodze uchwał organów samorządowych.

Przekrojowy charakter mają artykuły poświęcone rozważaniom – na tle różnych podatków – nad rozwiązaniami wspierającymi realizację tzw. celów proekologicznych oraz nad kształtem obowiązku podatkowego w świetle zasady swobody działalności gospodarczej, a także interpretacji pojęcia „członek rodziny”.

Pewna część mojego publikowanego dorobku porusza różnorodne problemy z zakresu **ogólnego prawa podatkowego**, zwłaszcza materii regulowanej przepisami ordynacji podatkowej. Należy tu m. in. wymienić: formułę odpowiedzialności podatkowej zapisobiercy, nie wyłączając samego rozumienia tego terminu w przepisach podatkowych; stosunki prawnorodzinne w konstrukcji odpowiedzialności podatkowej, czy status małżonków w postępowaniu podatkowym. Szczególną uwagę chciałbym zwrócić na artykuł (przygotowany we współautorstwie) pt. *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo”

2012, nr 9, w którym został poddany drobiazgowej analizie dość wyjątkowy instrument procesowy przysługujący organowi skarbowemu, jeżeli samodzielnie dokonywane przezeń czynności nie doprowadziły do ustaleń istotnych ze względu na skutki podatkowe. Rozwinięciem badań w tym zakresie jest (napisana również we współautorstwie) glosa pt. *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa lub stosunku prawnego* do wyroku Sądu Najwyższego z 18.1.2013 r. (IV CSK 322/12), „Monitor Podatkowy” 2016, nr 12.

Pozostałe moje publikacje poświęcone są m. in.: rozważaniom na temat obowiązku podatkowego w świetle zasady swobody działalności gospodarczej, współpracy organów podatkowych i Policji w zakresie kontroli podatkowej, wyjątkowo także zagadnieniom niezwiązanym bezpośrednio z problematyką podatków, mianowicie: odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

#### **4. Informacja o innych osiągnięciach badawczych**

W latach 2010-2011 uczestniczyłem (jako wykonawca) w badaniach w ramach grantu finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego – „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce”, nr N N110 183637 (kierownik grantu – Prof. dr hab. Leonard Etel), w których m.in. poddałem analizie systemy podatków samorządowych w wybranych krajach europejskich oraz sformułowałem postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda* odnośnie do podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, które zostały uwzględnione we wnioskach końcowych, wieńczących badania zespołowe.

W dniach 10-12 października 2012 r. uczestniczyłem w konferencji naukowej pt. *Zastosowanie instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym*, zorganizowanej w Zakopanem przez Katedrę Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, której tematyka korespondowała z prowadzonymi przeze mnie badaniami na temat związków zachodzących pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym. Na konferencji tej wygłosiłem referat pt. *Porozumienie jako czynnik kształtujący stosunek prawnopodatkowy*.

Ponadto, od 2010 r. pozostaję członkiem Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, powołanego 9 listopada 2010 r., funkcjonującego w ramach Sieci Naukowej (zrzeszającej pracowników naukowych czterech krajowych uniwersytetów: Uniwersytetu w Białymstoku, Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II), którego przewodniczącym jest Prof. dr hab. Leonard Etel, zaś siedzibą Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

## 5. Osiągnięcia w zakresie działalności informacyjno-popularyzatorskiej

Szczególnego rodzaju aktywnością na rzecz wspierania praktyki podatkowej o charakterze zbliżonym do działalności popularno-naukowej, będącej kontynuacją przedsięwzięcia podjętego jeszcze przed uzyskaniem stopnia doktora, jest autorstwo komentarzy (upowszechnianych w formie elektronicznej), opracowywanych (lub aktualizowanych) na zamówienie wydawnictwa Wolters Kluwer, pt. „Vademecum Głównego Księgowego”, w których poruszam różne szczegółowe kwestie. W okresie po uzyskaniu stopnia doktora opracowałem (lub zaktualizowałem) komentarze na m.in. następujące tematy:

1. Wpływ czynnika rodzinnego na podatek od spadków i darowizn;
2. Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości;
3. Notariusz jako płatnik podatku od czynności cywilnoprawnych;
4. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości;
5. Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych znajdujących się (wykonywanych) za granicą;
6. Opodatkowanie świadczeń powtarzających się;
7. Podstawa opodatkowania przy darowiznie;
8. Opłata uzdrowiskowa;
9. Miejsce zamieszkania w polskim systemie podatkowym;
10. Zeznanie podatkowe przy darowiznie. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego;
11. Towary i usługi opodatkowane stawką 0% – zasady stosowania;
12. Opodatkowanie dochodów z udziału spółki niebędącej osobą prawną;
13. Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn w zakresie opodatkowania darowizny;
14. Kompetencje rady gminy w podatku od posiadania psów;
15. Określenie wartości przedmiotu darowizny;
16. Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia praw do wkładów w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub w spółdzielni kółek rolniczych;
17. Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia w drodze darowizny praw do rachunku;
18. Powołanie przez radę gminy inkasentów do pobierania opłat z tytułu posiadania psów;
19. Zwolnienie z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn nabycia w drodze darowizny pieniędzy i innych rzeczy;
20. Zobowiązanie podatkowe – wymiar podatku od nieruchomości.