

## Stabilność prawa podatkowego a skłonność podatników do wszczynania sporów przed sądami administracyjnymi

Bolesław Stachura\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem niniejszego opracowania jest zbadanie czynników wpływających na skłonność podatników do wszczynania sporów z organami podatkowymi przed sądami administracyjnymi, a w szczególności wyjaśnienie, czy zasadniczym powodem są częste zmiany w przepisach podatkowych.

*Metodologia badania* – Badaniu poddana została liczba zmian przepisów w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych w latach 2005–2016. Dane te porównano z liczbą podatników, wysokością wpływów budżetowych, liczbą wyroków sądów administracyjnych w zakresie tych podatków oraz z dodatkowymi cechami tych wyroków.

*Wynik* – Na podstawie analizy danych wyodrębniono zestaw czynników mogących potencjalnie wpływać na liczbę sporów przed sądami administracyjnymi z zakresu podatków. Przedstawione rozważania pozwalają stwierdzić, że liczba sporów nie jest zależna w pierwszym rzędzie od częstotliwości zmian przepisów.

*Oryginalność/wartość* – Stabilność podatków jest od lat uznawana za jeden z najistotniejszych elementów prawidłowo skonstruowanego systemu podatkowego, ważne jest zatem ustalenie, czy i jakie ma ona znaczenie dla powstawania sporów z organami podatkowymi.

**Słowa kluczowe:** pewność podatków, prawo podatkowe, postępowanie przed sądami administracyjnymi

### Wprowadzenie

Jednym z efektów niepewności podatkowej, wynikającej z częstych zmian w przepisach regulujących materię podatkową, może być wszczynanie sporów podatników z organami podatkowymi, do rozpoznawania których w polskim systemie podatkowym powołane są sądy administracyjne.

Celem artykułu jest zbadanie, czy sama częstotliwość zmian w ustawach podatkowych jest zasadniczym czynnikiem decydującym o liczbie sporów podatników z organami podatkowymi przed sądami administracyjnymi.

Podjęto próbę dokonania tego na podstawie porównania i analizy posiadanych danych dotyczących analogicznych podatków dochodowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od

---

\* Bolesław Stachura, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, e-mail: boleslaw.stachura@gmail.com.

osób prawnych, biorąc pod uwagę liczbę zmian przepisów ustaw je regulujących, liczbę podatników, wysokość wpływów budżetowych z każdego z tych podatków, jak również dane dotyczące liczby sporów sądownoadministracyjnych z nimi związanych zakończonych wydaniem wyroku.

Duża liczba zmian przepisów podatkowych, a co za tym idzie – naruszenie zasady pewności, utrudniające ich stosowanie, wydaje się stanowić jeden z głównych powodów podjęcia decyzji o wszczęciu sporu z organami podatkowymi w sądzie administracyjnym. Często bowiem nawet te zmiany przepisów, które mają na celu ich uproszczenie, w istocie wywołują efekt odwrotny w postaci dodatkowych wątpliwości interpretacyjnych, mogących prowadzić do powstawania sporów.

## **1. Istota zasady pewności w świetle teorii opodatkowania**

Jak definiuje się w literaturze, system podatkowy to całość podatków stosowanych w określonym czasie i w określonym kraju (Gaudemet, 1990, s. 383) oraz relacje, jakie zachodzą między tymi obciążeniami (Sokołowski, 1995, s. 11). Przez to pojęcie rozumie się również całokształt form prawno-organizacyjnych opodatkowania (Weralski, 1979, s. 9). W szerokim ujęciu natomiast system podatkowy składa się nie tylko z podatków określonych przez normy prawne zawierające zakres danego podatku, ale także z norm prawnych regulujących ogólne zasady stosowania szczegółowych rozwiązań oraz odpowiedzialność i uprawnienia zarówno podmiotów zobowiązujących się do uiszczenia podatku, jak i podmiotów zobowiązanych do jego poboru (Dolata, 2009, s. 23). Zatem oprócz podatków system podatkowy obejmuje aparat skarbowy, prawo regulujące sprawy w zakresie podatków i aparatu skarbowego oraz zasady funkcjonowania systemu podatkowego (Pach, 2016).

W celu stworzenia prawidłowo funkcjonującego systemu podatkowego należy przestrzegać szeregu zasad podatkowych. Zasady te tworzą zestaw zaleceń formułowanych przez teorię ekonomii i finansów pod adresem państwa.

Pierwsze z tych zasad stworzył w XVIII wieku Adam Smith, a w ich skład wchodziły cztery podstawowe zasady: równości, pewności, dogodności i taniaści. Spośród tych zasad na szczególne zainteresowanie zasługuje zasada pewności podatkowej, zgodnie z którą podatek, jaki obowiązuje jest płać każda jednostka, powinien być ściśle określony, a nie dowolny. Jak uznawał bowiem A. Smith, „nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybliżeniu złem tak wielkim jak (...) nawet mały stopień niepewności w tym względzie” (Gomułowicz, 2001, s. 18). Twierdził, że „podatnik musi mieć pewność co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku”. Wskazywał także na potrzebę istnienia „określoności podatku”. Jego zdaniem „termin płatności, sposób zapłaty, suma, jaką należy zapłacić (...) powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika” (Smith, 1954, s. 585).

W II połowie XIX wieku Adolf Wagner zmodyfikował dotychczasowe zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy zasad: fiskalne, ekonomiczne, sprawiedliwości oraz techniczne, przy

czym ostatnia z grup – zasady techniczne (dogodność, pewność, taniłość) – były zbliżone do postulatów sformułowanych przez A. Smitha (Sosnowski, 2012).

W późniejszym okresie Fritz Neumark podkreślił istotne znaczenie trwałości prawa podatkowego, wskazując na jej szczególną wartość związaną z tym, iż może gwarantować stabilizację obciążeń podatkowych (Gomułowicz, 2001, s. 28). Trwałość rozwiązań podatkowych według F. Neumarka pozwala na bezpieczne planowanie działalności gospodarczej, wzmacnia bowiem pewność co do obowiązków podatkowych (Gomułowicz, 2001, s. 25).

Obecnie podkreśla się, że zasada pewności opodatkowania powinna przyjąć za punkt wyjścia rozwiązanie o charakterze systemowym, które będą decydowały o stabilności rozwiązań podatkowych. Do takich rozwiązań zalicza się wyłączność regulacji ustawowej określonej materii podatkowej zagwarantowaną konstytucyjnie, gwarancje, że przepisy podustawowe nie będą zmieniać treści ustawy podatkowej, zakaz retroaktywności przepisów, ochronę praw nabytych, jawność polegającą na obowiązku publikacji prawa podatkowego we właściwym dzienniku promulgacyjnym oraz związaną z jawnością zasadą *vacatio legis*, która po wprowadzeniu nowych regulacji winna dać podatnikowi czas na przystosowanie się do nowej rzeczywistości podatkowej i bezpieczne podjęcie decyzji dotyczących dalszego postępowania.

Podkreśla się często, że zasada pewności jest naruszana przez zbyt liczne zmiany ustawodawstwa podatkowego. Zauważa się przy tym, iż w ten sposób kształtuje się zjawisko inflacji przepisów podatkowych, w których gąszczu podatek „traci orientację i gubi się” (Gomułowicz, 2001, s. 33).

Stabilizacja prawa podatkowego jest szczególnie trudna ze względu na panujące powszechnie przekonanie, że regulacje prawnofinansowe, a zwłaszcza prawo daninowe, są skutecznym instrumentem osiągania celów społecznych, politycznych i gospodarczych. Częstość dokonywanych zmian i ich nierzadkie wprowadzanie pod wpływem impulsów politycznych nie sprzyja stabilizacji obciążeń finansowych wobec państwa, ale także jakości tworzonego prawa, w tym jasności i zrozumiałości projektowanych przepisów prawnych (Mączyński, Sowiński, 2005).

Dlatego jednym z aspektów realizacji zasady pewności podatkowej jest stabilność systemu podatkowego rozumiana jako ograniczenie częstotliwości zmian w systemie podatkowym. Z badań Międzynarodowego Funduszu Walutowego (IMF) i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wynika, że nieoczekiwane i częste zmiany w prawie podatkowym zawsze były uważane za główne źródło niepewności podatkowej. Wskazuje się też, że wiele badań (np. Baker, Bloom, Davis, 2016) mierzyło stopień niepewności podatkowej właśnie za pomocą liczby zmian ustawowych. Co istotne, zauważa się także, że choć zmiany polityki podatkowej mogą prowadzić do niepewności podatkowej, to same w sobie nie kreują tej niepewności (IMF/OECD, 2017). Zmiany mogą być bowiem przewidywalne, a jeśli racjonalizują i upraszczają system podatkowy, niepewność może w rzeczywistości zostać w dłuższym okresie zmniejszona, nawet jeśli wywołana zmianami krótkookresowa niepewność będzie negatywnie wpływać na decyzje biznesowe. Co więcej, zauważa się również, że źródłem niepewności mogą być zmiany ustaw jedynie zapowiedziane, ale odwołane bądź odłożone w czasie (Zagari, Caiumi, Hemmelgarn, 2017).

Również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i literaturze dostrzega się, że pewność prawa podatkowego, rozumiana jako stabilność, jest zawsze trudna do osiągnięcia. Dlatego chodzi tu raczej o taki aspekt pewności prawa podatkowego, który wyraża się w możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań podatnika. Stwarza to podatnikom w zakresie działalności zawodowej i gospodarczej możliwość odpowiedniego planowania. Na taki sposób rozumienia pewności prawa podatkowego wskazuje Trybunał Konstytucyjny, m.in. w wyrokach K. 9/92, K. 9/93 (Gliniecka, Harasimowicz, 1997).

## **2. Analiza czynników warunkujących liczbę sporów podatkowych w podatkach dochodowych**

Chcąc określić wpływ zmienności prawa podatkowego na liczbę sporów sądowych, warto zidentyfikować także inne czynniki potencjalne ją warunkujące. W tym celu najlepiej wykorzystać podatki o zbliżonej konstrukcji. Dzięki temu możliwe będzie wyizolowanie wpływu innych niż zmienność opodatkowania determinantów liczby sporów podatkowych. W polskim systemie podatkowym najbardziej zbliżonymi podatkami są podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych. Jeśli się przyjmie założenie, że jedynym czynnikiem warunkującym skłonność podatników do podejmowania sporów jest zmienność prawa podatkowego, to liczba sporów podatkowych powinna pozostawać w podobnych proporcjach do liczby podatników w przypadku każdego z podatków.

Jak wskazano, w polskim systemie podatkowym funkcjonują dwa najistotniejsze rodzaje podatków dochodowych: podatek dochodowy od osób fizycznych (zwany PIT – *personal income tax*) regulowany ustawą z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych (zwany CIT – *corporate income tax*) regulowany ustawą z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Oba opodatkowują dochód, przy czym podmiotami opodatkowanymi PIT są osoby fizyczne, natomiast podmiotami podlegającymi opodatkowaniu CIT, najogólniej mówiąc, osoby prawne oraz wskazane w ustawie jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

W przypadku obu tych podatków znacząco różni się liczba podatników im podlegających. Zdecydowanie większa jest liczba podatników PIT. Łączna liczba podatników PIT opodatkowanych według skali podatkowej i według stawki liniowej w 2005 roku wynosiła 24 199 662 i systematycznie rosła, aby w roku 2016 osiągnąć 25 637 657 osób. Natomiast liczba podatników CIT w 2005 roku wyniosła 264 017 i chociaż do roku 2016 wzrosła niemal dwukrotnie, to obejmowała w tym roku dużo mniejszą liczbę podmiotów w porównaniu z podatnikami PIT. Wynosiła bowiem jedynie 483 176 podmiotów.

Podatników CIT w opisanym okresie było zatem niemal 100-krotnie mniej w 2005 roku oraz mimo znacznego wzrostu ponad 50-krotnie mniej w 2016 roku niż podatników podatku PIT (tab. 1).

**Tabela 1**

Liczba podatników podatku PIT i CIT

Rok	PIT wg skali	PIT liniowy	PIT razem	CIT razem	CIT/PIT %
2005	23938623	260999	24199622	264017	1,09%
2006	24063759	328047	24391806	276169	1,13%
2007	24454995	393780	24848775	288263	1,16%
2008	24747173	463115	25210288	312356	1,24%
2009	24740297	391784	25132081	327292	1,30%
2010	24907974	395039	25303013	343165	1,36%
2011	24654420	410813	25065233	352406	1,41%
2012	24324790	429096	24753886	378964	1,53%
2013	24694043	446485	25140528	400944	1,59%
2014	24764126	473954	25238080	434398	1,72%
2015	24944845	502648	25447493	456190	1,79%
2016	25103630	534027	25637657	483176	1,88%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (<https://www.finanse.mf.gov.pl/pit/statystyki>, <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/statystyki>).

Dane dotyczące liczby podatników należy zatem zestawić z danymi o liczbie orzeczeń w postaci wyroków rozstrzygających w przedmiocie każdego z wymienionych podatków dochodowych.

Jak wynika z tabeli 2, liczba wyroków dotyczących podatku dochodowego od osób oścyłowała w granicach 694–1385 rocznie, zaś w przypadku PIT 2821–4443 rocznie.

**Tabela 2**

Liczba wyroków sądowych w PIT i CIT

Rok	Wyroki w PIT	Wyroki w CIT	Udział wyroków w zakresie CIT do wyroków w zakresie PIT
1	2	3	4
2005	2821	867	30,73%
2006	3180	912	28,67%
2007	3180	777	24,43%
2008	3109	694	22,32%
2009	2931	710	24,22%
2010	3702	1201	32,44%
2011	3726	1132	30,38%
2012	3525	1174	33,30%

1	2	3	4
2013	4443	1306	29,39%
2014	4127	1163	28,18%
2015	4099	1385	33,78%
2016	4266	1264	29,62%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Z dokonanych ustaleń wynika zatem, że liczba spraw w podatku dochodowym od osób prawnych w proporcji do liczby podatników tego podatku wielokrotnie przekracza analogiczną wartość dla podatku PIT. Innymi słowy – podatnicy podatku CIT znacznie częściej niż podatnicy podatku PIT w przeliczeniu na jednego podatnika inicjowali spory sądowoadministracyjne. Wynika stąd, że liczba sporów podatkowych nie jest prostą funkcją liczby podatników, a na skłonność do ich inicjowania wpływ mogą mieć inne czynniki.

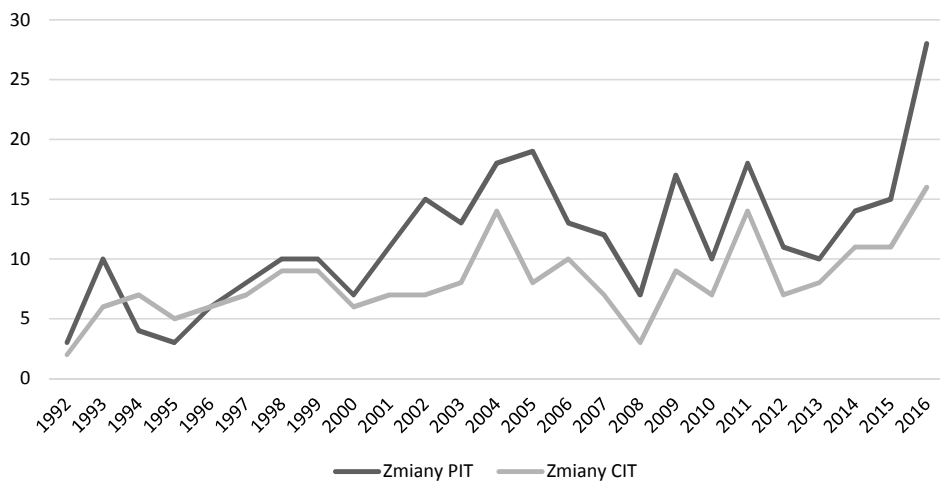
Jak wynika bowiem z powyższych zestawień, w badanym okresie w latach 2005–2016 liczba podatników CIT stanowiła 1,09–1,88% podatników PIT. Tymczasem liczba wyroków sądów administracyjnych dotyczących CIT była w przybliżeniu jedynie około 3–4-krotnie mniejsza niż wyroków w zakresie PIT (stanowiła 22,32–33,78% liczby wyroków w PIT).

Należy też zauważyć, że liczba spraw sądowych nie rosła proporcjonalnie do zwiększającej się w poszczególnych podatkach liczby podatników. Na przykład w przypadku CIT mimo stałego i znacznego wzrostu liczby podatników liczba wyroków w latach 2007, 2008 i 2009 była wyraźnie niższa niż w latach poprzednich. Mimo dwukrotnego wzrostu liczby podatników CIT w latach 2005–2016 wzrost liczby wyroków w sprawach podatku CIT także nie odpowiadał stopniowi wzrostu liczby podatników.

Zdaje się to potwierdzać, że sama liczba podatników nie jest zasadniczym czynnikiem determinującym liczbę spraw sądowych z zakresu podatków. Czynnikiem zatem, który naturalnie powinien być wzięty pod uwagę, jako mogący w pierwszym rzędzie determinować liczbę sporów sądowoadministracyjnych w związku z zasadą pewności podatków, jest częstotliwość zmian przepisów podatkowych dotyczących wskazanych ustaw o CIT i PIT.

Jak wynika z dokonanych ustaleń, od wejścia w życie w 1992 roku ustawa o PIT do końca 2016 roku była zmieniana 289 razy, natomiast ustawa o CIT w tym samym czasie – 204 razy, co ilustruje rysunek 1.

Analiza wykresu wskazuje, iż dysproporcji między liczbą spraw a liczbą podatników danego podatku nie da się wytłumaczyć także samą częstotliwością zmian prawa. Zauważyć bowiem należy, że ustawa o PIT zmieniała się znacznie częściej niż ustawa o CIT, a mimo to – wbrew większej częstotliwości zmian, jak i dużo większej liczbie podatników tego podatku – liczba sporów sądowych nie była proporcjonalnie większa niż spraw z zakresu CIT.



Rysunek 1. Liczba zmian ustaw podatkowych

Źródło: opracowanie własne na bazie danych z systemu informacji prawnej LEX.

Wydaje się zatem, że przyczyn proporcjonalnie dużej liczby spraw sądowych w stosunku do liczby podatników na gruncie CIT w porównaniu ze sprawami z zakresu PIT należy szukać jeszcze gdzie indziej.

Zauważyć należy zatem, że podatki dochodowe stanowią istotną część dochodów budżetowych. W 2016 roku wpływy budżetowe z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 89 340 154 000 zł, z kolei wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 33 825 201 000 zł. Wpływ z tytułu CIT wynosił w 2016 roku 39,56% wpływu z tytułu PIT. Jednak w poprzednich latach wpływy z tytułu CIT sięgały ponad połowy wpływów budżetowych z PIT. Proporcje te w poszczególnych latach w okresie 2005–2016 były podobne (tab. 3).

**Tabela 3**

Wpływy podatkowe z PIT i CIT (kwoty w tys. zł)

Rok	Wpływy z CIT	Wpływy z PIT	% CIT/PIT
1	2	3	4
2005	20 789 226	42 185 643	49,28
2006	25 342 490	48 690 547	52,05
2007	32 165 456	60 959 164	52,76
2008	34 635 014	67 193 526	51,54
2009	30 774 318	62 740 785	49,04
2010	27 891 932	62 487 000	44,64
2011	31 739 301	67 505 115	47,02

1	2	3	4
2012	31 949 935	70 621 939	45,24
2013	29 379 649	73 751 310	39,84
2014	29 709 279	78 127 386	38,03
2015	32 894 156	83 140 145	39,56
2016	33 825 201	89 340 154	39,56

Źródło – opracowanie własne na bazie danych Ministerstwa Finansów (<https://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>).

W oparciu o prawidłowości przedstawione w tabeli 3 można postawić hipotezę, że przyczyn stosunkowo dużej liczby spraw sądowych do liczby podatników na gruncie CIT należy raczej upatrywać w wadze spraw będących przedmiotem rozpoznania, nie zaś w samej częstotliwości zmian przepisów regulujących poszczególne podatki dochodowe. Częstotliwość zmian utrudnia odczytanie obowiązujących norm, jednak sama ich liczba nie powoduje wprost proporcjonalnego wzrostu liczby sporów sądoadministracyjnych.

Można zatem podejrzewać, że sam potencjalnie większy wpływ budżetowy od pojedynczego podatnika podatku CIT i związana z tym możliwa waga sporu z jednej strony determinuje większą aktywność w tym zakresie organów podatkowych w postaci wszczynanych kontroli, jak i postępowań podatkowych, z drugiej zaś strony ta sama waga przedmiotu sporu może powodować większą aktywność samych podatników, którzy dużo częściej niż w przypadku PIT w sporze z organem decydują się na zainicjowanie postępowania przed sądem administracyjnym. Oczywiście dużo bardziej miarodajne byłoby zbadanie wartości przedmiotu sporu w każdej konkretnej sprawie będącej przedmiotem rozpoznania, jednakże w źródłach, z których korzystał autor, dane takie nie są publikowane.

Również sama aktywność stron w już wszczętym sporze sądowym może stanowić podstawę do przyjęcia pewnych założeń co do niektórych realnych przyczyn wszczynania sporu. Aktywność ta zauważalnie różni się w przypadku danych dotyczących zarówno podatników PIT, jak i podatników CIT. Zauważyć przy tym trzeba również, że podatnicy PIT to osoby fizyczne, najczęściej nieprowadzące działalności gospodarczej, za które często podatek rozlicza płatnik, kwota uzyskanego przychodu często jest niewielka, a koszty uzyskania przychodów mają charakter zryczałtowany. Dostępne dane statystyczne nie pozwalają na ustalenie, jaką część skarżących w zakresie PIT stanowią podmioty profesjonalne, a jaką osoby nieprowadzące działalności gospodarczej. Natomiast podatnikami w przypadku CIT są podmioty profesjonalne, dysponujące bądź to środkami na skorzystanie z usług zewnętrznych ekspertów, bądź to zatrudnioną wysoko wyspecjalizowaną kadrą, przeznaczoną do obsługi tych podmiotów w zakresie podatków, a co za tym idzie – będące w stanie dostrzec zarówno błędy organów, jak i wadliwość przepisów podatkowych, a następnie podnieść to w sporze przed sądem administracyjnym.



Poczynione ustalenia potwierdzają większą determinację stron zaangażowanych w spory sądowe z zakresu CIT. Częściej decydują się one na składanie skarg kasacyjnych. Rzadziej też przekonuje podatników CIT ustne uzasadnienie wyroku sądu I instancji w przypadku oddalenia skargi. W związku z tym zauważalnie mniejsza jest w stosunku do wszystkich wydanych wyroków w I instancji liczba wyroków bez uzasadnienia. Wyjaśnić przy tym należy, iż w przypadku oddalenia skargi podatnika sąd administracyjny I instancji ma obowiązek sporządzenia uzasadnienia wyroku i doręczenia go podatnikowi wyłącznie na jego wniosek, a zwrócenie się o sporządzenie takiego uzasadnienia jest niezbędnym warunkiem, od którego zależy możliwość zaskarżenia przez podatnika wyroku sądu I instancji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Odstąpienie zatem od żądania sporządzenia uzasadnienia wyroku na piśmie oznacza w istocie akceptację rozstrzygnięcia sądu I instancji przez podatnika.

W przypadku PIT dane w tym zakresie ilustruje tabela 4, natomiast w przypadku CIT wskazane dane można odnaleźć w tabeli 5.

**Tabela 4**

Szczegółowe dane dotyczące wyroków w PIT

Rok	Wszystkie wyroki	Wyroki NSA	Udział wyroków NSA w całości (%)	Wyroki WSA	Wyroki WSA bez uzasadnienia	Udział wyroków bez uzasadnień w liczbie wyroków WSA (%)
2005	3899	664	17,03	3235	164	5,06
2006	4102	849	20,69	3253	101	3,10
2007	3180	753	23,67	2427	254	10,46
2008	3109	823	26,47	2286	462	20,20
2009	2931	818	27,90	2113	397	18,78
2010	3702	997	25,55	2705	565	20,88
2011	3726	856	22,97	2870	470	16,37
2012	3525	890	25,24	2635	351	13,32
2013	4443	1224	27,54	3219	409	12,70
2014	4127	1157	28,03	2970	382	12,86
2015	4099	1224	29,86	2875	409	14,22
2016	4266	1503	35,23	2763	515	18,63

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

**Tabela 5**

Szczegółowe dane dotyczące wyroków w CIT

Rok	Wszystkie wyroki	Wyroki NSA	Udział wyroków NSA w całości (%)	Wyroki WSA	Wyroki WSA bez uzasadnienia	Udział wyroków bez uzasadnień w liczbie wyroków WSA (%)
2005	1016	256	25,19	760	23	3,02
2006	1078	300	27,82	778	11	1,41
2007	777	237	30,50	540	25	4,62
2008	694	228	32,85	466	63	13,51
2009	710	257	36,19	453	33	7,28
2010	1201	411	34,22	790	60	7,59
2011	1132	315	27,82	817	61	7,46
2012	1174	416	35,43	758	44	5,80
2013	1306	358	27,41	948	48	5,06
2014	1163	332	28,54	831	41	4,93
2015	1385	463	33,42	922	54	5,85
2016	1264	502	39,71	762	70	9,18

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Przytoczone dane pozwalają na sformułowanie wniosku potwierdzającego tezę, że podjęcie decyzji o zaskarżeniu rozstrzygnięcia do sądu administracyjnego w przypadku spraw z zakresu CIT częścię skutkuje też zaskarżeniem wyroku do wyższej instancji, a w konsekwencji wydaniem wyroku przez NSA. W przypadku PIT stosunek wyroków NSA do wszystkich wyroków wynosi 26,06%, podczas gdy w CIT wynosi on 31,59%.

Jeszcze bardziej wymowne są dane dotyczące wyroków sądów I instancji, w których nie sporządzono uzasadnienia, tzn. sytuacji, gdy podatnicy bez zapoznania się z pisemnymi motywami rozstrzygnięcia sądu I instancji zrezygnowali z możliwości zaskarżenia niekorzystnego dla nich wyroku do sądu wyższej instancji. Współczynnik ten w badanym okresie dla spraw z zakresu PIT wynosi przeciętnie 13,43%, podczas gdy w CIT udział wyroków, w których nie sporządzono uzasadnienia, nie przekracza 6,04%. Np. w 2010 roku nawet 20,88% wyroków w PIT nie miało pisemnego uzasadnienia, podczas gdy w 2006 roku tylko 1,41% wyroków w CIT nie miała takowego. Zauważyć należy, iż współczynnik ten dla potwierdzenia badanej tezy jest dużo bardziej miarodajny, albowiem tylko podatnik może zrezygnować z uzyskania pisemnego uzasadnienia niekorzystnego dla niego wyroku.

Analizie poddano także dane dotyczące zaskarżania do sądów interpretacji podatkowych z zakresu CIT i PIT (tab. 6).

**Tabela 6**

Sprawy sądowe w zakresie interpretacji podatkowych

Rok	PIT			CIT		
	wyroki w zakresie interpretacji	w tym wyroki NSA	wyroki bez uzasadnienia	wyroki w zakresie interpretacji	w tym wyroki NSA	wyroki bez uzasadnienia
2005	0	0	0	0	0	0
2006	6	0	0	1	0	0
2007	18	1	1	22	1	0
2008	95	47	2	44	15	0
2009	131	54	0	98	36	0
2010	421	166	1	384	157	0
2011	378	132	0	276	110	0
2012	421	144	0	336	174	0
2013	629	124	0	425	119	0
2014	587	158	0	290	108	0
2015	547	287	0	353	134	0
2016	593	373	1	343	184	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Powyższe dane nie potwierdzają również związku między częstotliwością zmian przepisów a liczbą sporów sądoadministracyjnych dotyczących wydanych interpretacji podatkowych. Liczba sporów w tym zakresie systematycznie rosła do 2013 roku, co wydaje się raczej związane z wzrastającą popularnością samej instytucji interpretacji podatkowej. Natomiast większa częstotliwość zmian ustaw, która nastąpiła w latach 2014–2016, nie znalazła odzwierciedlenia w zwiększonej liczbie sporów w tym zakresie. Zauważyć trzeba, że w powyższych sprawach podatnicy CIT zawsze, zaś podatnicy PIT praktycznie niemal zawsze (poza pięcioma sprawami) domagali się sporządzenia uzasadnienia wyroku na piśmie.

## Uwagi końcowe

Na podstawie przedstawionych rozważań można zatem z dużym prawdopodobieństwem stwierdzić, iż sama częstotliwość zmian w ustawach podatkowych nie jest głównym czynnikiem determinującym inicjowanie przez podatników sporów przed sądami administracyjnymi. Wydaje się, że bardziej istotna w tym zakresie jest waga (doniosłość) poszczególnych zmian i konkretne problemy z nich wynikające, jakkolwiek powyższe kwestie nie były przedmiotem rozważań w niniejszym artykule i wymagają dalszych badań w tej materii.

Natomiast doniosłe znaczenie dla liczby sporów może mieć fakt, iż dany podatek przynosi w przeliczeniu na jednego podatnika dużo wyższy wpływ do budżetu. Wykazano bowiem, że spory sądowe z zakresu CIT są wszczynane dużo częściej w przeliczeniu na jednego podatnika tego podatku niż w przypadku PIT. Jednocześnie dane wskazują też, że strony w prowadzeniu sporów z zakresu CIT są bardziej zdeterminowane, częściej żądając pisemnego uzasadnienia i zaskarżając rozstrzygnięcie do sądu wyższej instancji, o czym oprócz wyżej poruszonej kwestii wysokości wpływów podatkowych, a co za tym idzie – większej przeciętnej wartości przedmiotu sporu może również decydować profesjonalny charakter podatników CIT.

## Literatura

- Baker, S., Bloom, N., Davis, S. (2016). Measuring economic policy uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*, 4 (131), 1593–1636.
- Brzeziński, B. (2015). Zasady ogólne prawa podatkowego. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 4–18.
- Dolata, S. (2009). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Gaudemet, P.M. (1990). *Finanse publiczne*. Warszawa: PWE.
- Gliniecka, J., Harasimowicz, J. (1997). Z zagadnień teorii podatku. *Glosa*, 5.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Grant Thornton (2017) *Podatki w Polsce, raport Grant Thornton 2017*. Pobrano z: [http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki\\_w\\_Polsce\\_GrantThornton\\_up.pdf](http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki_w_Polsce_GrantThornton_up.pdf).
- IMF/OECD (2017). *TAX CERTAINTY, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, March 2017
- Kotyła, C. (2014). Jakość tworzonego prawa podatkowego i jego wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 68, 137–144.
- Kulicki, J. (2010). Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego. *Analizy BAS*, 4 (29).
- Mączyński, D., Sowiński, R. (2005). Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 3 (67), 35–45.
- Pach, J. (2016). Podatkowe uwarunkowania przedsiębiorczości w teorii i praktyce gospodarczej. *Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego*, 1 (30), 76–91.
- Smith, A. (1954). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sosnowski, M. (2012). Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 59–71.
- Stanek, B. (2016). Zasady podatkowe A. Smitha jako kryterium oceny podatku liniowego. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia*, 1 (50), 15–27.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2018, poz. 200.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2018, poz. 1036.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm.
- Weralski, M. (1979). *Współczesne systemy podatkowe. Zarys porównawczego prawa podatkowego*. Warszawa: WUW.
- Zagari, E., Caiumi, A., Hemmelgarn, T. (2017). TAX UNCERTAINTY Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper N. 67*.

**STABILITY OF TAX REGULATIONS AND TENDENCY OF TAXPAYERS TO INSTITUTE LEGAL PROCEEDINGS IN ADMINISTRATIVE COURTS**

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of this paper is to analyze the factors affecting on tendency of taxpayers to institute legal proceedings against tax authority in administrative courts, especially explaining, if the main factor having influence on it are frequent changes of tax regulations.

*Design/methodology/approach* – Study has been subjected number of changes regulations in acts on personal income tax and corporate income tax during period 2005–2016. These data were compared with the number of taxpayers, the amount of budget inflows, the number of judgments of administrative courts regarding these taxes and the additional features of these judgments.

*Findings* – Based on the analysis of the data, a set of factors that could potentially influence the number of disputes in administrative courts in the field of taxes was distinguished. The presented considerations allow to conclude that the number of disputes is not dependent in the first place on the frequency of changes in regulations.

*Originality/value* – tax stability has been for years emphasized as one of the most important elements of a well-structured tax system, it is important to determine whether and how important it is for the creating of disputes with tax authorities.

**Keywords:** tax certainty, tax law, legal proceedings in administrative courts

**Cytowanie**

Stachura, B. (2018). Stabilność prawa podatkowego a skłonność podatników do wszczynania sporów przed sądami administracyjnymi. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 109–121. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-10.