

Dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

ORCID: 0000-0002-9250-5748

e-mail: mmunnich@kul.pl

Dr Grzegorz Matysek

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej

ORCID: 0000-0003-0790-2448

e-mail: grzegorz.matysek@umcs.lublin.pl

Czy zwolnienie podatkowe może być prawem podmiotowym?

Can tax exemption be a subjective right?

Streszczenie

Publiczne prawa podmiotowe stanowią niezwykle interesującą instytucję prawną, bardzo rzadko jak dotąd poddawaną analizom dogmatycznym w piśmiennictwie prawnopodatkowym. Niniejszy artykuł stanowi kolejny etap badań prowadzonych przez autorów nad istotą i znaczeniem uregulowanych w przepisach prawa podatkowego różnych przykładów praw podmiotowych. Tytułowa instytucja zwolnienia podatkowego, postrzegana na ogół jako rodzaj preferencji podatkowej z uwagi na jej znaczenie w konstrukcji podatku, wyłączana była z katalogu praw podmiotowych. Jednakże z początkiem 2024 r. do ustaw normujących podatki dochodowe od osób fizycznych i osób prawnych wprowadzone zostały nowe rozwiązania prawne w przepisach zawierających katalogi zwolnień przedmiotowych. Wydaje się, że zastosowana w tych przepisach niespotykana wcześniej w polskich przepisach podatkowych formuła językowa, zgodnie z którą „podatnik może nie stosować zwolnień/zwolnienia”, jeśli spełni szereg ściśle wskazanych w postanowieniach wymagań, może oznaczać, że ustawodawca skonstruował kolejny rodzaj publicznego prawa podmiotowego przysługującego podatnikom.

Słowa kluczowe: publiczne prawo podmiotowe, zwolnienie podatkowe, podatnik, ustawodawca, preferencje podatkowe

JEL: K34

Abstract

Public subjective rights are an extremely interesting legal institution that is very rarely subjected to dogmatic analyses in legal and tax literature. This article is the next stage of research conducted by the authors on the essence and meaning of various examples of subjective rights regulated in tax law. The titular institution of tax exemption, generally perceived as a type of tax preference, was excluded from the catalogue of subjective rights due to its importance in the construction of the tax. However, at the beginning of 2024, new legal solutions were introduced to the acts regulating income taxes from natural persons and legal persons in the provisions containing catalogues of subject exemptions. It seems that the language formula used in these provisions, previously unheard of in Polish tax regulations, according to which "the taxpayer may not apply exemptions/exemptions" if he meets a number of requirements strictly indicated in the provisions, may mean that the legislator has constructed another type of public subjective right of taxpayers.

Keywords: public subjective right, tax exemption, taxpayer, legislator, tax preferences

Uwagi wprowadzające

Publiczne prawo podmiotowe jest pochodną sytuacji prawnej konkretnego podmiotu wyznaczoną mu przez z reguły materialne normy prawne, polegającą na tym, że dany

podmiot jest uprawniony do podejmowania wskazanych w przepisach działań, a jego wolność w tym zakresie jest prawnie chroniona (Wronkowska, 1994, s. 62, 150–151; Kaczor, 2003, s. 114; Münnich & Matysek, 2021a, s. 59). Inaczej mówiąc, konkretna osoba lub jednostka może oczeki-

wać, że właściwy organ władzy publicznej zachowa się zgodnie z treścią przysługującego mu publicznego prawa podmiotowego, w przeciwnym razie podmiotowi będzie przysługiwać ochrona prawna w postaci roszczenia (Pyziak-Szafnicka, 2020, s. 120). Tak rozumiane prawo podmiotowe zapewnia posiadającemu je podmiotowi możliwość swobodnego podejmowania decyzji co do swego zachowania, realizowania przedsięwziętych działań oraz domagania się od innych wykonania nałożonych na nich obowiązków, które są niezbędne do przeprowadzenia jego konkretnego uprawnienia (Chauvin i in., 2020, s. 94).

Instytucja prawa podmiotowego funkcjonuje we wszystkich gałęziach prawa publicznego, w tym także prawa podatkowego (Münnich, 2021, s. 111–129; Münnich & Matysek, 2021a, s. 57–75; Münnich & Matysek 2021b, s. 211–227). W piśmiennictwie podatkowym wskazane zostały następujące cechy pozwalające na identyfikację uprawnień przysługujących podatnikowi jako publicznych praw podmiotowych. Po pierwsze, w toku stosowania przepisów normujących tego rodzaju prawo organ podatkowy nie może kierować się uznaniem administracyjnym i nie może w żaden sposób ograniczać podatnikowi możliwości skorzystania z przysługującego mu prawa podmiotowego. Po wtóre, podatnik nie może się zrzec prawa podmiotowego, gdyż jego źródłem jest zawsze norma materialno-prawna, ale może z niego nie skorzystać. Po trzecie, organ podatkowy nie może wymagać od podatnika, by ten wykorzystał przysługujące mu prawa, jeśli podmiot ten uczynić tego nie chce (Münnich & Matysek, 2021a, s. 60).

Celem niniejszego artykułu jest weryfikacja hipotezy, w myśl której wprowadzone z początkiem 2024 r. do ustaw normujących podatki dochodowe od osób fizycznych i osób prawnych nowe regulacje prawne zawarte w przepisach zawierających katalogi zwolnień przedmiotowych konstytuują publiczne prawo podmiotowe podatnika. Przyczyną podjęcia badań jest nowa, niestosowana wcześniej w przepisach podatkowych formuła językowa, zgodnie z którą „podatnik może nie stosować zwolnień/zwolnienia”¹, jeśli spełni szereg ściśle wskazanych w postanowieniach wymagań.

W toku przygotowywania niniejszej publikacji analiza piśmiennictwa oraz orzecznictwa została przeprowadzona przez autorów z zastosowaniem formalno-dogmatycznej metody badawczej.

Instytucja zwolnienia podatkowego jako element konstrukcyjny podatku

W orzecznictwie i piśmiennictwie podatkowym instytucja zwolnienia postrzegana jest i analizowana przez pryzmat regulacji konstytucyjnych, w myśl których nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy². Z przepisów konstytucyjnych jasno zatem wynika, że ustawodawca rozróżnia dwie formy preferencyjnych rozwiązań podatkowych, czyli ulgi i zwolnienia (Brzeziński, 2001,

s. 225–226; Kasprzyk & Kondraciuk, 2016, s. 14)³, które stanowią wyjątek od unormowanej w ustawie zasadniczej zasady powszechnego obowiązku podatkowego (Orłowski, 2013, s. 81–100; Marusik, 2018, s. 78)⁴.

Dla potrzeb prezentowanych analiz należy podkreślić, że istotą zwolnienia podatkowego w przeciwieństwie do ulgi jest wyłączenie pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego danego podatku (zwolnienie podmiotowe) lub wyłączenie pewnych kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych z zakresu przedmiotowego danego podatku (zwolnienie przedmiotowe). W przepisach mogą występować także zwolnienia mieszane przedmiotowo-podmiotowe (Nykiel, 2002, s. 16). Bezpośrednią konsekwencją zastosowania zwolnienia jest zatem niezapłacenie podatku przez zwolniony podmiot lub jego nieuiszczenie od zwolnionego przedmiotu (Nykiel, 2002, s. 21). Zwolnienie z uwagi na związek z podmiotem lub przedmiotem opodatkowania należy do tzw. kwalitatywnych (jakościowych) elementów konstrukcji podatku (Nykiel, 2002, s. 29; Nowak, 2012, s. 61–62).

Unormowane w polskich przepisach podatkowych zwolnienia w zdecydowanej większości mają charakter zwolnień *ex lege*, czyli takich, które nie wymagają wydawania przez organy podatkowe decyzji administracyjnych. Zwolnienia, których zastosowanie zależy od uznania organów podatkowych, unormowane są w zasadzie tylko w Ordynacji podatkowej⁵. Taki sposób wykorzystania zwolnień podatkowych wskazuje na to, że ustawodawca posługuje się tymi elementami konstrukcyjnymi podatku jako instrumentami aktywizującymi lub hamującymi różne procesy gospodarcze i społeczne. Można zatem powiedzieć, że jednym z głównych celów kodowania zwolnień w treści przepisów prawa podatkowego jest nie tylko odhermetyzowywanie systemu podatkowego, ale również uelastycznianie prowadzonej przez państwo polityki podatkowej (Majchrzycka-Guzowska, 1999, s. 105–106; Jachira, 2023, s. 15–16).

Poza prawnymi uzasadnieniami wprowadzania zwolnień do konstrukcji podatków należy także wskazać na względy aksjologiczne wymkające się sztywnym regulacjom pozytywistycznym. Celem norm prawnych jest bowiem ochrona powszechnie w społeczeństwie akceptowanych wartości i dóbr pozanormatywnych. Wydaje się, że racjonalnie wprowadzane do systemu prawa zwolnienia podatkowe mogą być i w tym wymiarze efektywnym narzędziem działania prawodawcy (por. Krzywoń, 2012, s. 26).

Z uwagi na to, że zwolnienia podatkowe stanowią wyjątek od przywołanej wyżej konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, a nawet zdaniem niektórych przedstawicieli piśmiennictwa służą wręcz realizacji zasady równości opodatkowania (Nykiel, 2002, s. 87–88; Brzeziński, 2008, s. 147; Mariański, 2011, s. 225; Marusik, 2018, s. 67–91) oraz zasady sprawiedliwości podatkowej (Leszczyńska, 2006, s. 56; Mariański, 2021, s. 18–19), jak również ze względu na to, że przyczyn ich wprowadzania upatrywać należy w okolicznościach i warunkach zewnętrznych, czyli ekonomicznych, gospodarczych i społecznych, zasadna wydaje się podjęta przed kilku laty w piśmiennictwie podatkowym dyskusja nad dyrektywami wykładni prawa tego rodzaju instytucji podatkowych. W doktrynie podatkowej coraz częściej – wbrew stanowisku TK, SN⁶ oraz sądów administracyjnych – jako

niewłaściwy wskazuje się nakaz stosowania wykładni ścisłej z uwagi na wyjątkowy charakter zwolnień jako elementów konstrukcyjnych podatku (por. Brzeziński, 2008, s. 141–142; Tchórzewski, 2021, s. 5–12)⁷. Podnoszona jest także konieczność odchodzenia w procesie stosowania przepisów podatkowych normujących poszczególne rodzaje zwolnień systemowych od dyrektyw wykładni językowej na rzecz dyrektyw pozajęzykowych, o ile jest to oczywiście w konkretnych stanach faktycznych zasadne z uwagi na brak jednoznacznych efektów zastosowania wykładni gramatycznej (Marianiński, 2011, s. 229–233; Nowak, 2012, s. 63; Jachira, 2023, s. 16–20). Uwaga dotycząca doboru właściwych dyrektyw wykładni prawa przepisów normujących zwolnienia podatkowe nabiera szczególnego znaczenia w przypadku, gdy interpretacji tychże rozwiązań prawnych będzie także towarzyszyć poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy dany typ zwolnienia spełnia przesłanki właściwe dla publicznego prawa podmiotowego podatnika.

Publiczne prawo podmiotowe w prawie podatkowym

W świetle orzecznictwa i piśmiennictwa podatkowego do publicznych praw podmiotowych podatnika bez wątpienia należą takie instytucje prawne jak prawo do zwrotu podatku VAT (Bartosiewicz 2018)⁸, prawo do nadpłaty (Gorąca-Paczułska, 2020, s. 588–589; Szymczak, 2013, s. 1017–118; Münnich, 2021, s. 111–129) czy też prawo do rozliczenia straty w podatkach dochodowych lub prawo do wyboru „łączonego” opodatkowania spółek kapitałowych jako podatkowej grupy kapitałowej (Münnich & Matysek 2021a, s. 65). Odrębnym zagadnieniem jest problematyka kwalifikacji jako praw podmiotowych ulg i zwolnień podatkowych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że do kategorii praw podmiotowych należą niewątpliwie unormowane w poszczególnych ustawach podatkowych ulgi o charakterze systemowym (Münnich & Matysek, 2021b, s. 216–219; Pyziak-Szafnicka, 2020, s. 120), takie jak np. ulga przysługująca osobom niepełnosprawnym⁹ lub ulga na działalność badawczo-rozwojową¹⁰. Statusu takiego nie mają natomiast unormowane w ordynacji podatkowej ulgi indywidualne w zapłacie zobowiązań podatkowych, gdyż ich przyznanie uzależnione jest od decyzji administracyjnej organu podatkowego, która jest odpowiedzią na złożony przez podatnika wniosek o jej zastosowanie¹¹.

Zdecydowanie trudniejsza jest w tym względzie weryfikacja zwolnień podatkowych. Pomimo że bardzo często zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie bywają one pod względem ich znaczenia w konstrukcji podatku traktowane podobnie jak ulgi jako preferencyjne rozwiązania w zakresie obciążenia podatkowego, nie można ich jednak poddać takiej samej kwalifikacji jako praw podmiotowych podatnika z uwagi na ich podział na zwolnienia indywidualne i systemowe. Zastosowanie zwolnienia podatkowego skutkuje bowiem zdecydowanie poważniejszymi konsekwencjami finansowymi dla budżetu podmiotów prawa publicznego, czyli brakiem uiszczenia należności daninowej.

W związku z tym, że ustawodawca bardzo często sięga po tego rodzaju element konstrukcji podatkowej, kodując go we wszystkich rodzajach podatków, a wykorzystanie owych rozwiązań nierzadko, szczególnie w przypadku przedsiębiorców, rodzi liczne problemy interpretacyjne, niezwykle istotna wydaje się kwestia zakwalifikowania danego zwolnienia podatkowego jako prawa podmiotowego. Kwalifikacja taka może bowiem przyczyniać się do ugruntowania w podatnikach przekonania, że przysługujące im uprawnienie nieuiszczenia w określonych okolicznościach prawnych podatku znajduje się pod szczególną ochroną wynikającą nie tylko z ustawowych przepisów szczegółowych, ale przede wszystkim wprost z Konstytucji. Ustawa zasadnicza stoi bowiem na straży publicznych praw podmiotowych jako praw podstawowych, a każde prawo podstawowe jest prawem podmiotowym (Alexy, 2010, s. 142).

Wydaje się, że w odniesieniu do zwolnień podatkowych analiza tego, czy są one, czy nie, publicznymi prawami podmiotowymi, winna następować dwuetapowo. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, czy analizowane zwolnienie podatkowe jest dyspozytywne (podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru), a następnie, czy skorzystanie ze zwolnienia nie jest uzależnione od uznania administracyjnego. Dopiero łączne spełnienie tych warunków (dyspozytywność zwolnienia, brak uznania administracyjnego) uzasadnia ocenę, że dane zwolnienie podatkowe ma charakter publicznego prawa podmiotowego (Münnich, & Matysek, 2021b, s. 226).

Analiza przepisów normujących nowe zwolnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Wraz z początkiem 2024 r. weszły w życie przepisy nowelizujące ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych¹².

Zgodnie z art. 17 ust. 1g u.p.d.o.p. „podatnik może nie stosować zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt 21, 47 lub 48, w odniesieniu do określonych dotacji, subwencji, dopłat, innych nieodpłatnych świadczeń lub kwot otrzymanych od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli do upływu terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym je otrzymał, określonego w art. 27 ust. 1, złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego sporządzone na piśmie oświadczenie o rezygnacji ze stosowania tych zwolnień w odniesieniu do wskazanych w nim dotacji, subwencji, dopłat, innych nieodpłatnych świadczeń lub kwot otrzymanych od agencji rządowych lub agencji wykonawczych. Do wydatków i kosztów, w tym do odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, sfinansowanych z dochodów (przychodów), których dotyczy to oświadczenie, przepisów art. 16 ust. 1 pkt 48 i 58 nie stosuje się”¹³.

Podobnie zgodnie z art. 21 ust. 42a u.p.d.o.f. „podatnik może nie stosować zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 129, w odniesieniu do określonych dotacji, jeżeli do upływu ter-

minu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym je otrzymał, określonego w art. 45 ust. 1, złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego sporządzone na piśmie oświadczenie o rezygnacji ze stosowania tego zwolnienia w odniesieniu do wskazanych w nim dotacji. Do wydatków i kosztów, w tym do odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, sfinansowanych z dotacji, których dotyczy to oświadczenie, przepisów art. 23 ust. 1 pkt 45 i 56 nie stosuje się¹⁴.

Dokonując porównania literalnego brzmienia wskazanych regulacji, należy podnieść, że zakres tych regulacji się różni. Art. 17 ust. 1g u.p.d.o.p. dotyczy bowiem „określonych dotacji, subwencji, dopłat, innych nieodpłatnych świadczeń lub kwot otrzymanych od agencji rządowych lub agencji wykonawczych”, zaś w art. 21 ust. 42a u.p.d.o.f. jest mowa wyłącznie o „określonych datacjach”. Wskazany przepis ustawy dotyczącej osób prawnych odsyła do trzech punktów art. 17 ust. 1 (trzech kategorii przysporzeń obejmowanych zwolnieniem podatkowym), zaś przywołany przepis ustawy dotyczącej osób fizycznych odsyła jedynie do jednego punktu art. 21 ust. 1 (jednej kategorii przychodów zwolnionych z podatku dochodowego od osób fizycznych – dotacji otrzymanych z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego). W kontekście analizowanego zagadnienia warto się zastanowić, jak tego rodzaju zróżnicowanie treści obowiązujących regulacji prawnych wpływa na zasady opodatkowania dochodów odpowiednio jednostek organizacyjnych oraz osób fizycznych, w tym na możliwość korzystania z przysługujących im podatkowych praw podmiotowych.

„Brakujące” w art. 21 ust. 42a u.p.d.o.f. pozostałe dwie kategorie – (1) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia dotyczące aktywów trwałych oraz (2) kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych – nie stanowią dla osób fizycznych je otrzymujących w ogóle przychodu podatkowego (kategorie te są wyłączone z przychodów odpowiednio na podstawie art. 14 ust. 3 pkt 13, art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f.). Z tych względów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych prawodawca, chcąc zapewnić osobom fizycznym proporcjonalność rozwiązania względem podatników podatku dochodowego od osób prawnych, zmuszony był wprowadzić analogiczny mechanizm, choć nie dotyczący zwolnienia podatkowego, lecz samej kategorii przychodów podatkowych, umożliwiając osobom fizycznym podjęcie decyzji co do uznania otrzymanego przysporzenia majątkowego za taki przychód. W art. 14 dodany został ust. 9 w brzmieniu: „podatnik może zaliczyć do przychodów z działalności gospodarczej dotacje, subwencje, dopłaty, inne nieodpłatne świadczenia lub kwoty otrzymane od agencji wykonawczych, jeżeli [...] złoży [...] oświadczenie o zaliczeniu [...] do przychodów [...]”. Oznacza to, że w przypadku osób fizycznych powstanie lub niepowstanie przychodu podatkowego w tym zakresie zostało pozostawione uznaniu podatnika.

Do końca 2023 r. podatnicy podatków dochodowych takich możliwości decyzyjnych nie mieli. Wskazane w przywołanych przepisach kategorie przysporzeń majątkowych były objęte odpowiednio bezwarunkowym zwolnieniem podat-

kowym albo podlegały wyłączeniu z kategorii przychodów podatkowych.

Konsekwencją stosowania przez podatników podatków dochodowych przedmiotowego zwolnienia jest konieczność wyłączania przez nich z kosztów uzyskania przychodów kosztów bezpośrednio sfinansowanych z takiej dotacji (w tym wyłączania kosztów amortyzacji dotowanego środka trwałego), odpowiednio na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 48 i 58 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 45 i 56 u.p.d.o.f. Z kolei wybór przez podatnika opodatkowania tego rodzaju dotacji powoduje, że podatnik zachowuje prawo do kosztów uzyskania przychodów. Można więc uznać, że w dłuższej perspektywie czasowej niezależnie od tego, czy podatnik skorzysta z tego zwolnienia, czy też nie, okoliczność ta co do zasady pozostaje bez wpływu na łączną wysokość płaconego przez niego w kolejnych latach zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego. Niemniej w warunkach wysokiej inflacji możliwość swobodnego odroczenia momentu zapłaty zobowiązania podatkowego jest sytuacją pożądaną. Z punktu widzenia mikroekonomicznego nowe rozwiązanie prawne należy uznać za gospodarczo nieuzasadnione.

W kontekście omawianego zwolnienia podatkowego warto podkreślić niedoskonałości związane z samym procesem legislacyjnym. Po pierwsze, tytuł ustawy nowelizującej sugeruje zmiany regulacji prawnych związanych z rynkiem finansowym, zaś analizowane w niniejszym artykule zmiany tego obszaru w ogóle nie dotyczą. Po drugie, przedmiotowe regulacje wprowadzono po pierwszym czytaniu w Sejmie – zmiany przepisów podatkowych w tym zakresie zaproponowano dopiero na posiedzeniu Komisji Finansów w drodze poprawki, która tym samym wykraczała poza pierwotny zakres projektu nowelizacji. Bezpośrednim zaś skutkiem tego jest to, że, po trzecie, uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej ustawy o podatkach dochodowych nie wskazuje żadnych przesłanek, dla których analizowane zmiany wprowadzono.

Dopiero z jednego ze stenogramów posiedzeń komisji sejmowej można wyczytać następujące (mocno enigmatyczne) dwa powody, które legły u podstaw analizowanych zmian prawa podatkowego:

1) opodatkowanie środków otrzymanych z dotacji może być dla podatników korzystne z punktu widzenia zachowania zbieżności między sposobem ujęcia dotacji w ewidencji księgowej a uznaniem przychodu;

2) w praktyce gospodarczej pojawiały się problemy interpretacyjne, czy dana dotacja jest zaliczana do przychodów podlegających opodatkowaniu, czy też jest z niego zwolniona (w ocenie wnioskodawcy przedmiotowa nowelizacja przepisów miałaby ten problem rozwiązywać).

Odnosząc się do pierwszego z argumentów, należy stwierdzić, że pomimo przyjętych przez prawodawcę założeń do zachowania zbieżności pomiędzy sposobem ujmowania dotacji w ewidencji księgowej i dla celów podatkowych nie dojdzie. Przykładowo w odniesieniu do składników majątkowych, które podlegają amortyzacji, regulacje prawa bilansowego (zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów¹⁵) nakazują rozliczać otrzymane wsparcie proporcjonalnie do wysokości odpisów amortyzacyjnych i okresu amortyzacji

dotowanego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (przychody przyszłych okresów). Dla celów podatkowych otrzymane dofinansowanie, jeżeli podatnik postępuje zgodnie z nową regulacją i „rezygnuje” z opcji zwolnienia podatkowego, jest w całości przychodem podatkowym tego roku podatkowego, w którym dofinansowanie zostało przez takiego podatnika faktycznie otrzymane (na zasadzie kasowej).

W zakresie reguł rozliczania kosztów harmonizacja taka co do zasady następuje. Podatnik w takiej sytuacji, określając na bazie zapisów w prowadzonej przez siebie ewidencji księgowej wartość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, nie musi wówczas „wyłączać” z kosztów podatkowych kosztów amortyzacji, odpowiadających tej części wartości początkowej aktywów trwałych, która została sfinansowana z dotacji. Dodatkowym warunkiem *sine qua non* braku takiej korekty jest jednak niewystępowanie różnic w ujęciu bilansowym i podatkowym takich parametrów jak wartość początkowa danego aktywa oraz okres jego amortyzacji.

Po stronie przychodów rozbieżność jednak wciąż pozostaje. Jak wspomniano, dla celów podatkowych otrzymane dofinansowanie jest przychodem wykazywanym w zeznaniu podatkowym jednorazowo w pełnej wysokości, a dla celów prawa bilansowego – przychodem rozliczanym międzyokresowo. Zachowanie pełnej tożsamości zasad rozliczeniowych wymagałoby od prawodawcy wprowadzenia nowych szczególnych regulacji, które umożliwiłyby podatnikowi dokonywanie rozliczania przychodów podatkowych w czasie (co można i należy potraktować jako wniosek *de lege ferenda*).

Również ekonomiczna racjonalność decyzji podatnika o rezygnacji ze zwolnienia podatkowego pozostaje pod znakiem zapytania. W jakiej sytuacji podatnik miałby być zainteresowany (szczególnie w warunkach wysokiej inflacji) niekorzystaniem z prawa do zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku? Na pewno nie w zakresie, w jakim ponosi wydatki inwestycyjne. Przedsiębiorca, budżetując plany inwestycyjne, z reguły szuka korzystnych źródeł finansowania inwestycji w majątek trwały. Okoliczność „dobrowolnego” obowiązku zapłaty podatku od dotacji otrzymanej jako dofinansowanie do kosztów wytworzenia/nabycia środka trwałego powoduje pogorszenie warunków finansowania inwestycji, negatywnie odbijając się na przepływach finansowych i płynności finansowej jednostki. Może wręcz świadczyć o niegospodarności osób decyzyjnych, które w imieniu podatnika taką decyzję ostatecznie podejmą. W szczególności surowa ocena ekonomiczności decyzji zarządczych dokonywana jest w spółkach z zaangażowaniem kapitału publicznego (mało prawdopodobne jest, aby kierownik jednostki podjął taką decyzję, skoro wpływa ona negatywnie na wybrane wskaźniki ekonomiczne). Dobrowolność opodatkowania nie jest wpisana w naturę instytucji prawno-finansowej, jaką jest podatek, i nie jest zaliczana do jego cech stałych. Trudno więc w tym zakresie dopatrzeć się korzyści ekonomicznych dla podatnika, który ze zwolnienia miałby świadomie zrezygnować.

Rezygnacja ze zwolnienia podatkowego (i doliczenie wartości otrzymanej dotacji do przychodów podatkowych) mo-

że być rozwiązaniem korzystnym jedynie dla tych podatników, którzy w roku otrzymania takiego dofinansowania wygenerują odpowiednio wysoką stratę lub których dochód w danym roku, osiągnięty w wyniku innych niż otrzymana dotacja zdarzeń, nie będzie wystarczający, aby w pełnej wysokości odliczyć straty z lat poprzednich. Dzięki takiemu rozwiązaniu podatnik zminimalizuje ryzyko przedawnienia prawa do odliczenia straty (maksymalny czas na odliczenie straty podatkowej wynosi 5 lat) i jednocześnie – w przypadku dotacji finansujących aktywa trwałe – będzie zaliczał w przyszłych okresach do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne naliczane od wartości początkowej dotowanego środka trwałego. Wygenerowanie dodatkowego przychodu podatkowego w wyniku rezygnacji ze zwolnienia może być wówczas traktowane jako dodatkowe narzędzie wykorzystywane do optymalizacji poziomu obciążenia podatkowego. Uznanie argumentacji tego rodzaju jako przesłanki zmian legislacyjnych jest jednak co najmniej wątpliwe. Jednocześnie nieskorzystanie przez podatnika z przysługującego mu prawa do zwolnienia podatkowego, w kontekście zwiększenia indywidualnego potencjału do rozliczenia straty podatkowej, należałoby poddać dodatkowej analizie pod kątem spełnienia definicji korzyści podatkowej podlegającej raportowaniu zgodnie z rozdziałem 11a Ordynacji podatkowej „Informacje o schematach podatkowych”.

O ile pierwszą ze wskazywanych przez prawodawcę przesłanek wprowadzenia do ustaw o podatkach dochodowych prawa do niekorzystania przez podatników ze zwolnienia podatkowego należy uznać za mocno wątpliwą, o tyle drugi argument projektodawcy (eliminacja problemów interpretacyjnych w zakresie zwolnień podatkowych) wydaje się zasługiwać na częściową aprobatę. Aprobata ta nie ma jednak podłoża ekonomicznego, a wyłącznie prawne. Dzięki wprowadzeniu *de facto* swobody decyzyjnej podatnika co do zasad opodatkowania przedmiotowych dotacji prawodawca niejako zwalnia się od odpowiedzialności za jakość stanowiących regulacji prawnych. W przypadku tak ingerencyjnego narzędzia fiskalnego, jakim są podatki, wymogi jakościowe i standardy legislacyjne są podwyższone. Wynika to wprost z powszechności stosunku podporządkowania podatników organom władzy publicznej oraz przymusowego i nieodpłatnego charakteru świadczenia daninowego. Prawodawca w miejsce poprawnej legislacji stosuje „sprytne” rozwiązanie, zgodnie z którym zarówno opodatkowanie, jak i nieopodatkowanie (zwolnienie) są rozwiązaniami równorzędnie prawidłowymi, a skoro tak, to bezprzedmiotowy staje się potencjalny spór na linii organ–podatnik odnośnie do wykładni przepisów prawa i powstania bądź niepowstania obowiązku podatkowego. Skoro nie wiadomo, jakie skutki podatkowe wiążą się z uzyskaniem danego przychodu (jak dane zdarzenie opodatkować), prawodawca uznaje poprawność obu (skrajnych) rozwiązań i czyni dwoistość interpretacji podatkowym standardem. Jednostkowy problem wydaje się być rozwiązany, ale wrażenie, że prawodawca nie jest w stanie stanowić czytelnego prawa, pozostaje.

Warto podkreślić, że analizowane prawo podatników do nieskorzystania ze zwolnienia ma charakter okresowy. Warunkiem skuteczności zastosowania tego rozwiązania jest

złożenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego sporządzonego na piśmie oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia. Przedmiotowe oświadczenie winno być złożone do dnia upływu terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym podatnik otrzymał przychód. Termin ten nie jest zależny od faktycznej daty złożenia zeznania (w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych wynosi trzy miesiące od zakończenia roku podatkowego, zaś w przypadku osób fizycznych – do końca kwietnia następnego roku) i ma charakter materialnoprawny (i prekluzyjny?). Upływ tego terminu skutecznie wygasza prawo podatnika do rezygnacji ze zwolnienia podatkowego. Nie można go przywrócić.

Analizując przedmiotową instytucję, należy stwierdzić, że omawiane zwolnienie podatkowe jest stanem „domyślnym” (standardem). Jeżeli podatnik nie podejmie żadnego działania, to otrzymana dotacja jest *ex lege* objęta zwolnieniem podatkowym. Rezygnacja ze zwolnienia wymaga określonego działania (oświadczenia) ze strony podatnika. Oznacza to, że prawem podmiotowym jest *de facto* nie samo zwolnienie podatkowe, ale prawo podatnika do rezygnacji z tego zwolnienia.

Konkluzje

Przeprowadzona egzegeza przepisów dwóch ustaw podatkowych, normujących nowe zasady funkcjonowania zwolnienia przedmiotowego w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje na to, że z początkiem 2024 r. do powołanych ustaw zostało wprowadzone publiczne prawo podmiotowe podatnika.

Swobodna decyzja podatnika w zakresie skorzystania bądź nieskorzystania ze zwolnienia podatkowego w swych skutkach nie materializuje się wyłącznie w obszarze przychodów podatkowych, ale ma również bezpośrednie przełożenie na wysokość ponoszonych przez niego podatkowych kosztów uzyskania przychodów. W przypadku zastosowania zwolnienia w procesie kalkulacji podstawy opodatkowania pojawia się konieczność wyłączania z kosztów uzyskania przychodów takich kosztów, które były bezpośrednio sfinansowane z otrzymanej dotacji.

Z kolei wybór przez podatnika opodatkowania otrzymanej dotacji powoduje, że podatnik w danym zakresie zachowuje prawo do uwzględnienia w rachunku podatkowym ponoszonych kosztów uzyskania przychodów. W każdym z tych przypadków sytuację prawnopodatkową kształtuje samodzielnie podatnik i jeśli uczyni to zgodnie z obowiązującymi przepisami, organy podatkowe nie mogą zanegować przysługującego mu uprawnienia. Rozwiązanie takie jest zaś esencją treści publicznego prawa podmiotowego.

Omawiane rozwiązanie ma jednak wiele wskazanych wyżej wad zarówno natury merytorycznej, dotyczącej treści normatywnej przepisów, jak i niedociągnięć legislacyjnych.

Po pierwsze, analizowana instytucja (prawo do rezygnacji ze zwolnienia) charakteryzuje się znikomą efektywnością ekonomiczną z punktu widzenia podatnika jako podmiotu, do którego to szczególne rozwiązanie jest adresowane.

Po drugie, jak wynika z analizy obowiązujących przepisów, jego wprowadzenie – wbrew argumentom wskazywanym w procesie legislacyjnym – wcale nie doprowadzi do osiągnięcia zakładanego przez prawodawcę celu, tj. do ujednolicenia zasad ujmowania przez podatników przedmiotowych dotacji w ewidencjach prowadzonych dla celów prawa bilansowego i podatkowego.

Po trzecie, prawo podatników do nieskorzystania ze zwolnienia ma charakter okresowy. Podatnik jest obowiązany do złożenia pisemnego oświadczenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego o rezygnacji ze zwolnienia do dnia upływu terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym podatnik otrzymał przychód. Termin ten nie jest zależny od faktycznej daty złożenia zeznania i jako materialnoprawny nie podlega przywróceniu.

Konkludując, stwierdzić należy, że pomimo przedstawionych zastrzeżeń zawarta w uwagach wprowadzających do artykułu hipoteza znajduje potwierdzenie. Najważniejszą przesłanką potwierdzającą taką konkluzję jest przyjęta przez prawodawcę formuła językowa, zgodnie z którą „podatnik może nie stosować zwolnień/zwolnienia”, jeśli spełni ściśle określone w przepisach warunki. Analiza normatywna nowych rozwiązań prawnych wskazuje, że sensem zakodowanego w przepisach ustaw podatkowych publicznego prawa podmiotowego jest uprawnienie podatnika pozwalające mu na niezastosowanie zwolnienia podatkowego.

Przypisy/Notes

¹ Zob. art. 17 ust. 1g u.p.d.o.p.; art. 21 ust. 42a u.p.d.o.f.

² Zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm., dalej: Konstytucja RP.

³ W analizach na ogół pomijana jest definicja legalna pojęcia ulgi podatkowej zawarta w ordynacji podatkowej, która utożsamia tę instytucję z istotą zwolnienia. Przyjmuje się, że jest to definicja wyjściowa techniczna, a jej celem jest ustalenie terminu zbiorczego dla rozmaitych kategorii analitycznych po to, aby posługiwać się tym terminem w treści tego aktu prawnego, w celu uniknięcia zbędnych powtórzeń zwiększających jego objętość.

⁴ Zob. art. 84 Konstytucji RP, m.in. wyroki TK z: 17.11.2009 r., sygn. akt SK 64/08, OTK-A ZU 2009, nr 10, poz. 148; 25.04.2001 r., sygn. akt K 13/01, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 81; 7.06.1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK 1999, nr 5, poz. 95; 29.05.1996 r., sygn. akt K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21.

⁵ Zob. art. 22 o.p.

⁶ Zob. wyrok SN z 7.05.1997 r., III RN 22/97, Legalis.

⁷ Zob. wyroki NSA: z 4.10.2016 r., I FSK 878/14; z 7.04.2016 r., I FSK 1963/14; z 29.07.2005 r., I FSK 77/05; z 16.09.2015 r., sygn. akt I GSK 100/14; z 27.10.2011 r., II FSK 753/10, CBOSA; wyrok NSA z 12.06.1992 r., SA/P 569/92, POP 1993, nr 3, s. 46; wyrok NSA z 29.04.2009 r., II FSK 84/08, CBOSA; wyrok NSA z 12.10.2011 r., II FSK 736/10, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z 27.09.2011 r., I SA/Wr 946/11, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z 31.01.2012 r., I SA/Łd 1300/11, CBOSA.

⁸ Wyrok TS UE z 23.04.2020 r., w sprawach połączonych C-13/18 i C-126/18; wyrok TK z 11.12.2001 r., SK 16/00, Dz.U. z 2001 r., nr 144, poz. 1621 oraz m.in.: wyroki NSA z 9.10.2014 r., I FSK 664/14, LEX nr 1587428; z 27.09.2016 r., I FSK 676/15, LEX nr 2142881; z 26.08.2016 r., I FSK 2011/14, LEX nr 2118529; z 3.06.2016 r., I FSK 1865/15, LEX nr 2116884; a także wyrok WSA w Lublinie z 7.11.2017 r., I SA/Lu 574/17, SIP LEX nr 242424.

- ⁹ Art. 26 ust. 6 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.
- ¹⁰ Art. 26e u.p.d.o.f. oraz art. 18d ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U., 2023 r., poz. 2805 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.
- ¹¹ Art. 67a z 29.08.1997 r., Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2760 ze zm., dalej: o.p.
- ¹² Ustawa z 16.08.2023 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku, Dz.U. poz. 1723.
- ¹³ Wskazane w przepisie kategorie przychodów zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych obejmują: „21) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m; [...] 47) dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach; 48) kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach. Ponadto zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: 48) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a–16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie; [...] 58) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52, 53, 54a, 56, 56b–56m i 59”.
- ¹⁴ Zgodnie z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są: „129) dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 36”.
- ¹⁵ Zob. art. 6 ust. 2 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.).

Bibliografia/References

- Alexy, R. (2010). *Teoria praw podstawowych*. Wydawnictwo Sejmowe.
- Chauvin, T., Stawecki, T., & Winczorek, P. (2013). *Wstęp do prawoznawstwa*. C.H.Beck.
- Bartosiewicz, A. (2018). *VAT. Komentarz*. LEX.
- Brzeziński, B. (2001). Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym. W: R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*. Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Brzeziński, B. (2008). *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. ODDK.
- Gorąca-Paczulski, J. (2020). Komentarz do art. 78. W: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (588–589). C.H.Beck.
- Jachira, K. (2023). Wykładnia przepisów dotyczących ulg podatkowych i zwolnień. W: A. Bieńkowska, M. Brząkowski, M. Brzostowska i in., *Ulg podatkowe. Odliczenia, zwolnienia oraz inne preferencje podatkowe w PIT i CIT*. C.H.Beck.
- Kaczor, J. (2003). Nadużycie prawa podmiotowego. W: J. Helios (red.), *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Autonomia prawa ze stanowiska teorii i filozofii prawa* (111–129). Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Kasprzyk, M., & Kondraciuk, P. (2016). *Ulg i preferencje podatkowe. Pojęcie, uzasadnienie filozoficzne i praktyczne omówienie w kontekście podatków lokalnych*. Instytut Filozofii Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego.
- Krzywoń, A. (2012). Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje. *Przegląd Sejmowy*, (1), 25–42.
- Leszczyńska, A. (2006). Ulg i zwolnienia podatkowe w świetle zasad sprawiedliwości podatkowej. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (2).
- Majchrzycka-Guzowska, A. (1999). *Finanse i prawo finansowe*. C.H.Beck.
- Mariański, A. (2011). *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Wolters Kluwer.
- Mariański, A. (2021). Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, (1), 7–20. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.1.1>
- Marusik, J. (2018). Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym. *Studia BAS*, 2(54), 67–91.
- Münnich, M., & Matysek G. (2021a). Węzłowe problemy dotyczące praw podmiotowych podatników. *Roczniki Nauk Prawnych*, 3, 57–75. <https://doi.org/10.18290/rnp21313.4>
- Münnich, M., & Matysek, G. (2021b). Tax reliefs and exemptions as the public subjective rights of the taxpayer. *Krytyka Prawa*, 13(3), 211–227. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.481>
- Münnich, M. (2021). The concept of subjective rights in tax law. *Krytyka Prawa*, 13(2), 111–129. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.452>
- Nowak, I. (2009). Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 61–98.
- Nykiel, W. (2002). *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Dom Wydawniczy ABC.
- Orłowski, J. (2013). Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia. *Studia Prawoustrojowe*, (22), 81–100.
- Pyziak-Szafnicka, M. (2020). Prawa i wolności konstytucyjne a prawa podmiotowe prawa cywilnego. Przydatność konstrukcji prawa podmiotowego. W: J. Pisiński, & J. Zawadzka, (red.) *Aksjologia prawa cywilnego i cywilnoprawna ochrona dóbr* (119–138). C.H.Beck.
- Szymczak, A. (2013). Nadpłata podatku powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 75(4), (107–118).
- Tchórzewski, M. (2021). Sądowa wykładnia prawa w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, (1), 5–12.
- Wronkowska, S. (1994). Sytuacje wyznaczone przez normy prawne. W: A. Redelbach, S. Wronkowska, & Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa* (143–163). PWN.

Akty prawne/Legal acts

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm.

Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023 r., poz. 2805 ze zm.

Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2760 ze zm.

Ustawa z 16.08.2023 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku, Dz.U. poz. 1723.

Dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

Pracownik Katedry Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracyjnego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II. Kierownik studiów podyplomowych KUL w zakresie podatków i prawa podatkowego oraz studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Autorka licznych publikacji z zakresu finansów publicznych oraz prawa podatkowego.

Dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

PhD in legal sciences, associate professor in the Department of Finance and Financial Law of the Faculty of Law, Canon and Administrative Law of the John Paul II Catholic University of Lublin. Head of Postgraduate Studies in Taxes and Tax Law at the Catholic University of Lublin and Postgraduate Studies in Internal Audit in Public Finance Sector Units. Author of numerous publications on public finance and tax law.

Dr Grzegorz Matyszek

Doktor nauk ekonomicznych, doradca podatkowy, adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych Wydziału Ekonomicznego UMCS. Autor licznych publikacji naukowych z zakresu prawa podatkowego.

Dr Grzegorz Matyszek

PhD in economics, tax advisor, assistant professor at the Department of Public Finance, Faculty of Economics, Maria Curie-Skłodowska University. Author of numerous scientific publications in the field of tax law.

ZAPOWIEDŹ

MACIEJ WOŹNIAK

METODYKA EWALUACJI WSPARCIA PUBLICZNEGO DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW. KONCEPCJA I POMIAR

Opracowanie stanowi cenny i oryginalny wkład w dyskusję nad pomocą publiczną dla sektora MSP w Polsce, oferując wielowątkową analizę. Autor z powodzeniem wnika w szczególności ewaluacji wpływu pomocy publicznej na efektywność finansową małych i średnich przedsiębiorstw, wykorzystując przy tym zaawansowany warsztat metodologiczny.

Z recenzji dr hab. Agnieszki Kurczewskiej, prof. UŁ

Tematyka i problem naukowy są rzadko podejmowane w literaturze polskiej i reprezentują niszę badawczą w literaturze międzynarodowej. Ze względu na aktualność i istotność tej problematyki publikacja książki będzie wydarzeniem oczekiwanym w kręgach akademickich, jednak ważnym także dla decydentów z zakresu polityki gospodarczej.

Z recenzji prof. dr hab. Marty Gancarczyk



Więcej informacji na:
www.pwe.com.pl