

## Reakcja włoskiego systemu podatkowego na pandemię COVID-19 – pomiędzy ograniczeniami europejskimi a wartościami konstytucyjnymi

Francesco Cannas\*

Artykuł przedstawia włoską perspektywę interwencji podatkowych dokonanych w okresie pandemii oraz tych, które będzie trzeba wprowadzić, by zaradzić skutkom, jakie same wywołały. Opracowanie nie zawiera listy ani objaśnienia środków podjętych we Włoszech, lecz opisuje te, które włoscy badacze omówili. Podaje, w jaki sposób zostały one przeanalizowane z perspektywy prawa konstytucyjnego i unijnego. Treści te zebrano wyłącznie w celach porównawczych, by umożliwić wyciągnięcie wniosków do przemysłu oraz dokonania porównania.

**Słowa kluczowe:** Włochy, pandemia, konstytucja, nadzwyczajne środki podatkowe, prawo UE, pomoc państwa, przedsiębiorstwa cyfrowe, oferta, dostawy

JEL Classification: K34

\* Dr hab., adiunkt ds. prawa podatkowego • Uniwersytet w Hasselt (Belgia),  
Uniwersytet Piemontu Wschodniego (Włochy) •  
✉ francesco.cannas@uhasselt.be • ORCID: 0000-0002-1496-8560

### Wprowadzenie

Pierwsze dwie dekady tego stulecia nie były łatwe dla naszych systemów prawnych. W przypadku perspektywy europejskiej mamy do czynienia z wieloma „epokowymi” kryzysami, które być może nie spowodowały tak wielkich zniszczeń, jakich Europa doznała w ubiegłym wieku w wyniku wojen światowych, jednakże mają one następstwa o charakterze zdecydowanie nietymczasowym. Są to masowe migracje, terroryzm i kryzys finansowy z 2008 roku, a następnie pandemia

COVID-19, która trwa do dziś. Szczególnie te dwa ostatnie wydarzenia wywołały serię wstrząsów, które stanowiły szok i obciążenie dla finansów publicznych, w wyniku czego ściśle ukierunkowane zmiany dostosowujące przepisy podatkowe często musiały być wprowadzane niemal z dnia na dzień. W pewnym sensie są to także „kryzysy fiskalne”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> O historycznym spojrzeniu na reakcję systemu podatkowego na wojnę można przeczytać także w Einaudi (1927).

Niemniej jednak te dwa wydarzenia bardzo się od siebie różnią. W 2008 roku „czynnik podatkowy” przyczynił się nawet do wywołania kryzysu, np. przepisy zachęcające do korzystania z opcji na akcje oraz podejmowania ryzyka krótkoterminowego miały przede wszystkim zmaksymalizować dochody managerów, a destabilizowały rynek. Były to przepisy ułatwiające odliczanie odsetek od kredytów hipotecznych oraz korzystanie z instrumentów sekurytyzacyjnych, co spowodowało masowy przyrost długów, które od samego początku miały pozostać niespłacone; a przychylne reżimy nie sprzeciwiały się działaniom powiązanim z rajami podatkowymi, często stanowiącymi bazę dla przedsiębiorstw, które były źródłem „toksycznych produktów finansowych” oraz zarządzały tymi produktami (Melis, Rasi, 2020, s. 1372).

W efekcie, w tym czasie prawodawcy w pierwszej kolejności podejmowali próbę usunięcia tych zakłóceń. Dzisiejsze kryzysy przebiegają według zupełnie innego scenariusza, a w debacie publicznej nie ma obecnie miejsca na kwestie związane z zagrożeniami natury etycznej. Obecnie opinia publiczna nie postrzega konkretnych przedsiębiorstw (tj. banków) jako podmiotów odpowiedzialnych za kryzys i być może panuje większe przyzwolenie na stosowanie środków podatkowych i gospodarczych.

Ten krótki artykuł ma za zadanie przedstawić, w jaki sposób włoski system podatkowy zareagował na pandemię COVID-19. Jednakże nie powstał z intencją wypisania środków zastosowanych przez rząd w sytuacji nadzwyczajnej, lecz raczej omówienia głównych wątpliwości włoskich prawników odnośnie tych środków. Po krótkim przeanalizowaniu kontekstu makroekonomicznego i teoretycznie najważniejszych środków do zastosowania w takiej sytuacji jak obecna, przedstawiono niektóre aspekty włoskich i europejskich ram konstytucyjnych.

Celem niniejszego artykułu nie jest przeprowadzenie kompleksowej analizy, ponieważ wymagałoby to publikacji książki. Założeniem jest przedstawienie kwestii najmocniej podkreślanych w literaturze włoskiej w ostatnich miesiącach, które autor zebrał i szczegółowo przeanalizował.

## Obecny kontekst makroekonomiczny

Gospodarki wolnorynkowe wyraźnie charakteryzują się cyklicznością – trend wzrostowy trwa, dopóki popyt nie zostanie zaspokojony, po czym zazwyczaj krzywa podaży zaczyna opadać, a po osiągnięciu pewnego poziomu – ponownie wzrastać. Dzieje się tak dlatego, że rynek napędza nowy popyt<sup>2</sup>. Teoretycznie rozwijanie się trendów wzrostowych powinno wywoływać pozytywne efekty zewnętrzne, takie jak zwiększenie poziomu zatrudnienia.

Okresy spowolnienia mogą być wynikiem typowego biegu życia gospodarczego, ale też wyjątkowych wydarzeń, co ma miejsce obecnie. Na przykładzie Włoch obrazuje to powszechne wśród badaczy przekonanie, że niszczycielska siła II wojny światowej stworzyła podwaliny pod tak zwany „boom gospodarczy” lat 50. i 60. XX w. Ponieważ każdy kryzys należy rozpatrywać jako całkowicie jednostkowy przypadek, ogromnym wyzwaniem dla polityków podatkowych pozostaje każdorazowe wskazanie, które instrumenty ekonomiczne i prawne mają szansę spowodować odwrócenie trendu, a w efekcie ożywienie gospodarcze (Contrino, Farri, 2020b).

W przeciwieństwie do pokłosa II wojny światowej obecny kryzys wywołany pandemią nie będzie miał na przykład dokładnej daty zakończenia – nie nastąpi wyraźny moment końcowy. Prawdopodobnie z czasem „wygaśnie”, a ludzie (i politycy) przez jakiś czas będą żyć w strachu przed jego powrotem. Dlatego też istnieje powód, by przypuszczać, że ożywienie gospodarcze, jeśli w ogóle nastąpi, będzie miało bardziej stopniowy przebieg. Również i w tym zakresie, w porównaniu z następstwami II wojny światowej, sytuacja Włoch wykazuje pewne znaczące różnice. Z jednej strony w przeciwieństwie do tamtych czasów w kraju nie trzeba odbudowywać sieci zniszczonych infrastrukturalnych. Z drugiej jednak strony państwo nie może polegać na własnej polityce pie-

<sup>2</sup> W tym zakresie zob. m.in.: Pella (1938), Sylos Labini (1970).

nieżnej, stanowiącej jeden z najskuteczniejszych instrumentów oddziaływania na gospodarkę, ponieważ została ona przeniesiona na „poziom europejski”; ani też na własnej polityce celnej, która obecnie jest przenoszona zarówno na „poziom europejski”, jak i „na poziom WTO”; a przy tym państwo uwikłane jest także w kontekst „zniecierpliwionej” globalizacji, która popchnęła wiele firm do przeniesienia produkcji za granicę lub przynajmniej integracji znaczącej części swojego łańcucha wartości z działalnością podmiotów zlokalizowanych w innych obszarach świata. W rezultacie, mimo że konstytucja włoska oraz podstawowe zasady z niej wynikające nie uległy zmianie, znaczna część narzędzi, które w tamtym czasie posłużyły do wywołania boomu gospodarczego, nie jest już dostępna<sup>3</sup>.

Patrząc na to z zupełnie innej perspektywy, jedyną ogólną lekcją, jaką można by wyciągnąć z wydarzeń tamtego okresu, jest to, że państwo musi odgrywać centralną rolę w odbudowie gospodarki. Zdaniem niektórych badaczy<sup>4</sup> rząd powinien odpowiednio wspierać popyt, by tym samym wesprzeć podaż oraz przedsiębiorstwa, w ten sposób z kolei wywołując pozytywne efekty zewnętrzne, takie jak wyższy poziom zatrudnienia czy większe dochody podatkowe. Badacze następująco opisują „nową” równowagę pomiędzy różnymi siłami: polityka monetarna oraz w sprawie euro, a także odpowiedni system nie mają zastosowania w całej Unii Europejskiej, a to do pewnego stopnia powoduje brak koordynacji w ramach polityki europejskiej.

Ponadto żadna z organizacji międzynarodowych, którym przekazano uprawnienia w zakresie polityki gospodarczej (mianowicie UE i WTO), nie jest w pełni niezależna od państw członkowskich i dlatego nie jest w stanie opracować autonomicznych oraz faktycznie ponadnarodowych polityk. W efekcie państwa członkowskie nadal muszą wdrażać środki służące przezwyciężeniu kryzysu gospodarczego, ale towarzyszy im przy tym możliwość wywierania pewnych form nacisku przez inne państwa członkowskie (np. poprzez skorzy-

stanie z przysługującego im prawa weta) oraz brak rzeczywistej gwarancji, że odpowiednie porównywalne środki zostaną przyjęte na szczeblu międzynarodowym.

W takiej sytuacji państwa muszą wybierać podejście indywidualne i wdrażać własną politykę w celu przezwyciężenia obecnych problemów gospodarczych, mając przy tym na uwadze, że jeśli pomoc zagraniczna ma pojawić się w przyszłości (jak to miało miejsce w przypadku tzw. planu Marshalla po II wojnie światowej), z pewnością należy ją przyjąć z zadowoleniem, nawet jeśli nie można na nią liczyć z wyprzedzeniem. Włochy planują podjęcie interwencji tak szybko, jak to możliwe, posługując się uprawnieniami finansowymi, prawnymi oraz podatkowymi, które nadal posiadają, ponieważ nie zostały przeniesione na poziom ponadnarodowy. Interwencja powinna stymulować wewnętrzny popyt na towary i usługi (należy podkreślić, że siła gospodarcza Włoch nie jest wystarczająca, by pobudzić popyt zagraniczny, jak uczyniły to Stany Zjednoczone po II wojnie światowej w następstwie tzw. planu Marshalla).

## Środki mające na celu rozwiązanie problemu nagłej pandemii

### Wsparcie dla podaży i przedsiębiorstw

Zasadniczo zaletą tych środków jest zapewnienie popytowi wewnętrznemu czasu na samodzielne „zorganizowanie się”. Faktem jest, że natychmiastowe pobudzenie popytu krajowego, któremu nie towarzyszy odpowiednia podaż, nie prowadzi do ożywienia gospodarki, gdyż na takiej sytuacji najprawdopodobniej po prostu skorzysta podaż zagraniczna.

### Pomoc finansowa

Pewien rodzaj wsparcia finansowego, tj. zabezpieczenie płynności przedsiębiorstw, ma kluczowe znaczenie zarówno w trakcie pandemii, jak i w okresie następującym po niej, aż do momen-

<sup>3</sup> Na ten temat zob. m.in.: Carli (1977), Cardini (2007).

<sup>4</sup> Zob. ponownie Contrino, Farri (2020b).

tu pełnego odbudowania gospodarki. Jeżeli przedsiębiorstwom zabrakłoby płynności umożliwiającej pokrycie kosztów stałych, cały system produkcyjny kraju szybko by się załamał. Mając to na uwadze, oprócz środków fiskalnych, których zadaniem jest zapewnić zastrzyk płynności, należy zadbować o to, by banki i instytucje finansowe wspierały przedsiębiorstwa, np. za pomocą pożyczek gwarantowanych przez państwo. Oznacza to, między innymi, konieczność wprowadzenia pilnych zmian w przepisach bankowych oraz odejścia od tradycyjnych standardów pomiaru kondycji finansowej banków i instytucji finansowych<sup>5</sup>.

### **Pomoc podatkowa**

Tego typu środki są ściśle związane z tymi, które wcześniej omówiono. W okresie pandemii polityka podatkowa musi dążyć do zapewnienia przedsiębiorstwom płynności, np. poprzez przynajmniej częściowe zawieszenie poboru podatków. W kolejnym etapie polityka fiskalna musi być ukierunkowana na pobudzenie normalnego funkcjonowania cyklu produkcyjnych. Zidentyfikowano trzy obszary, które mogłyby skorzystać na ewentualnej interwencji<sup>6</sup>. Na wstępie należy jednak stwierdzić, że w przeciwieństwie do sytuacji, w której sprawy mają się dobrze, a państwo ma swój udział w zyskach przedsiębiorstw w wyniku nakładania podatków, gdy idzie źle, państwo musi zaakceptować fakt, że dochody podatkowe będą niższe. Przystaje wówczas nawet na czynne wspieranie przedsiębiorstw poprzez wprowadzanie tymczasowych ulg podatkowych lub zapewnianie zastrzyku płynności<sup>7</sup>.

Pierwszym obszarem, a zarazem jednym z głównych problemów, który badacze<sup>8</sup> dostrzegają w odniesieniu do tych mechanizmów, jest ryzyko utrzymania sektorów produkcyjnych, które nie mają przyszłości w popandemicznych czasach. Przykładem są restauracje. Należy wspierać ten sektor, ponieważ wiele takich podmiotów ucierpiało w wyniku lockdownów oraz zakazów

nakładanych przez władze. Pojawia się jednak także ryzyko zmarnotrawienia zasobów, ponieważ wprowadzenie elastycznych modeli pracy może zmienić nawyki żywieniowe części ludności, a wobec tego na przykład wiele osób będzie rzadziej jadać w restauracjach, które znajdują się w pobliżu biur.

Po drugie należy podjąć działania mające na celu chronić i pobudzać pozytywne efekty zewnętrzne, takie jak zatrudnienie, gdyż stanowią wsparcie dla popytu krajowego, a tym samym wspomagają podaż wewnętrzną. Z perspektywy podatkowej zachodzi potrzeba zmniejszenia obciążeń podatkowych wynikających z nakładania wszelkich podatków, które oddziałują na pracę, np. poprzez zmniejszenie i/lub odroczenie płatności socjalnych do czasu zakończenia pandemii.

Po trzecie konieczne jest także podjęcie działań, które przyczynią się do zwiększenia konkurencyjności włoskich przedsiębiorstw oraz specjalistów na rynku międzynarodowym. W ostatnich latach odbywało się to głównie w sposób pośredni, zwłaszcza w wyniku przyznawania ulg podatkowych na badania i rozwój, jednakże prawdopodobnie nadszedł czas na podjęcie bardziej zdecydowanych działań oraz wsparcie bezpośrednie. Można by na przykład rozważyć pomoc dla przedsiębiorstw, które eksportują towary i są w stanie otworzyć nowe zakłady w danym kraju.

### **Pomoc organizacyjna**

Po II wojnie światowej Włochy doświadczyły kilkudziesięciu lat rozkwitu gospodarczego i stały się jedną z głównych potęg gospodarczych na świecie. Było to wynikiem również daleko zakrojonych bezpośrednich interwencji państwa w gospodarce<sup>9</sup>. Jednakże w ostatnich dekadach umac-

<sup>5</sup> Szerzej na ten temat także w Ingraio (2020).

<sup>6</sup> Zob. też Boffano (2020), Carpentieri (2020).

<sup>7</sup> Zob. także Marini (2020).

<sup>8</sup> Zob. ponownie Contrino, Farri (2020b).

<sup>9</sup> Jednym z instrumentów interwencji państwa w gospodarce było IRI (*Istituto per la ricostruzione industriale* – Instytut Rekonstrukcji Przemysłowej). Powstał w 1933 r., w okresie faszystów, a po II wojnie światowej stopniowo poszerzał zakres swoich interwencji, by w końcu stać się głównym ośrodkiem interwencji publicznej w gospodarce włoskiej. W 1980 r. IRI stanowił grupę około 1000 firm zatrudniających ponad 500 000 pracowników. W czasach świetności była to jedna z największych nienaftowych or-

niał się pogląd, że państwo powinno „nie wtrącać się” w gospodarkę i pozostawić inicjatywę sektorowi prywatnemu. Zrezygnowano z interwencji publicznej, a Włochy nie miały już skutecznej polityki przemysłowej. Niejednokrotnie podejmowano zaledwie próby „obrony” poprzez niwelowanie niektórych skutków globalizacji, starając się zapobiec przenoszeniu niektórych fabryk za granicę. Jednakże nie powstał żaden jednolity i skuteczny plan wykorzystania możliwości, jakie stwarza obecna sytuacja na rynku. Należy zatem koniecznie określić, w jakim kierunku kraj może się rozwijać w przyszłości oraz interweniować w sektorach, które mogą taki kierunek obrać. Może w tym pomóc zarówno wspieranie przedsiębiorstw, jak i organizowanie systemu edukacji, który poza funkcją kształcenia przyszłych obywateli oraz rozwijania ich jako ludzi, pełniłby także rolę przygotowywania ich do bycia przydatnymi w tych sektorach produkcyjnych<sup>10</sup>.

Ponadto, bez możliwości pójścia w ślady Chin w zakresie tak zwanego Nowego Jedwabnego Szlaku, konieczne byłoby zawarcie bardziej systematycznych porozumień w sprawie promocji produktów pochodzenia włoskiego na całym świecie.

### Wsparcie popytu konsumenckiego

Pobudzenie popytu krajowego ma kluczowe znaczenie, gdyż bez niego nie jest możliwe odpowiednie wspieranie podaży krajowej (a sam wzrost podaży przyniósłby korzyści niewielkie lub żadne). W związku z tym można zastosować dwa rodzaje środków.

### Środki podatkowe

Na gruncie podatku dochodowego popyt krajowy można pobudzać za pomocą mechanizmu ulg podatkowych na zakup towarów i usług wyprodukowanych w kraju (w przypadku Włoch należy ten proces skoordynować z przepisami UE). Ponadto przynajmniej część dotacji socjalnych (np. bony

organizacji ulokowanych poza terytorium Stanów Zjednoczonych.

<sup>10</sup> Więcej na ten temat zob. Yang (2020).

żywnościowe) może być powiązana z zakupem towarów i usług wyprodukowanych w kraju<sup>11</sup>.

### Środki socjalne

Siła popytu krajowego jest ściśle związana ze standardem życia ludności. Może to być okazja do budowania sprawiedliwości społecznej, która stanowi jeden z filarów włoskiego systemu prawnego oraz naszego społeczeństwa. W tym kontekście należy przede wszystkim zadbać o to, by każdy obywatel i każda rodzina mogli sobie pozwolić na godny styl życia oraz zaspokoić wszelkie swoje potrzeby. Nawet jeśli ma to znaczenie drugorzędne, dzięki temu będzie się rozwijać silny popyt krajowy<sup>12</sup>.

## Konstytucyjny wymiar interwencji wspierających kraj w okresie pandemii

Włoska konstytucja<sup>13</sup> nie zawiera żadnych przepisów, które bezpośrednio dotyczyłyby związku pomiędzy opodatkowaniem a sytuacjami nadzwyczajnymi. Jedynie art. 81 ust. 2 ogólnikowo odnosi się do tej kwestii, przewidując, że „zdarzenia wyjątkowe” mogą uzasadniać wykorzystanie instrumentów dłużnych w celu przezwyciężenia niekorzystnych uwarunkowań cyklu gospodarczego, pod warunkiem wyrażenia zgody na ich zastosowanie przez bezwzględną większość parlamentu.

Z takiej możliwości skorzystano w okresie pandemii COVID-19, ponieważ wydano dekret z mocą ustawy nr 18/2020<sup>14</sup>, kiedy to Włochy stanęły w obliczu sytuacji, która nie miała dotąd miejsca w historii współczesnej. W ramach włoskiego systemu prawnego instrument prawny w formie dekretu z mocą ustawy jest powszechnie stosowany w celu regulacji kwestii podatkowych w sytuacjach nad-

<sup>11</sup> Zob. również: Carinci (2020), Coppola (2020).

<sup>12</sup> Ogólnie na ten temat zob. też Melis (2020).

<sup>13</sup> Konstytucja Republiki Włoskiej (*Costituzione della Repubblica Italiana*).

<sup>14</sup> Decreto-Legge 17 marzo 2020, n. 18 – *Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*.



zwyczajnych. Jest to instrument stworzony na gruncie prawa konstytucyjnego, by mógł być wykorzystywany w razie konieczności oraz w sytuacjach nagłych. Warto jednak zauważyć, że zgodnie z art. 4 Karty Praw Podatników<sup>15</sup> stanowiącej ustawę zwykłą, nie może on „ustanawiać nowych podatków ani rozszerzać podmiotowego zakresu stosowania istniejących”. Innymi słowy, założeniem Karty jest ograniczenie możliwości wykorzystania ekspresowości tego instrumentu prawnego przez rząd, a także faktu, że wywołuje on natychmiastowe skutki prawne, ponieważ kontrola parlamentu ma miejsce na późniejszym etapie.

Związek pomiędzy art. 77 konstytucji, który ustanawia instrument dekretu z mocą ustawy, a art. 4 Karty Praw Podatników jest złożony, ponieważ przyznanie zbyt dużej wagi prawu zwykłemu skutkowałoby ograniczeniem władzy rządowej przewidzianej przez konstytucję. Włoski Sąd Najwyższy orzekł niedawno, że<sup>16</sup>: „postanowienia Karty Praw Podatników, które stanowią jedynie wyznacznik dla Sądu w procesie stosowania i interpretacji przepisów podatkowych, w tym regulacji obowiązujących wcześniej, w celu rozwiązania wszelkich wątpliwości hermeneutycznych, nie mają w hierarchii źródeł prawnych rangi wyższej niż prawo zwykłe, a w rezultacie nie można ich uznać za wyznaczniki konstytucyjności ani zezwolić na wyłączenie zasady podatkowej, która jest z nimi sprzeczna”.

Z teoretycznego punktu widzenia uchwała się rządowe środki podatkowe mające na celu opamiętanie sytuacji wyjątkowej, przy czym dekre-

ty z mocą ustawy można podzielić na dwie grupy: (i) bodźce podatkowe; oraz (ii) pobór podatku. Z jednej strony możliwe jest korzystne traktowanie pod względem podatkowym tych rodzajów działalności, które pomagają przetrwać kryzys. Z drugiej strony można także zwiększyć opodatkowanie tych rodzajów działalności, które czerpią z kryzysu korzyści.

Dekret z mocą ustawy nr 18/2020 uchwalony przez rząd włoski zalicza się do pierwszej z dwóch wspomnianych wyżej kategorii, ponieważ zawiera przepisy, takie jak: ulga podatkowa związana z dezynfekcją lokali, ulga podatkowa na darowizny na rzecz działań zwalczających epidemię itp. Z perspektywy ponadnarodowej należy zauważyć, że zgodnie z art. 107 ust. 2 lit. b) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, prawo UE przewiduje, że pomoc państwa jest kompatybilna z rynkiem wewnętrznym, jeżeli przyznaje się ją „na zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego”, co ewidentnie tyczy się skutków pandemii COVID-19.

Jeśli chodzi o drugą z wymienionych kategorii, obejmuje ona środki o znacznie wrażliwszym charakterze zarówno z perspektywy prawnej, jak i politycznej. W rzeczywistości z prawnego punktu widzenia wiążą się z nią dwie podstawowe zasady kształtujące nasz system podatkowy, w szczególności zdolności do płacenia oraz równości. Podczas gdy nie ma wątpliwości, że bodźce podatkowe są zgodne z tymi dwoma zasadami, wycofanie podobnego wniosku w zakresie poboru podatków jest znacznie trudniejsze.

Według włoskiego Trybunału Konstytucyjnego: „podstawą oraz uzasadnieniem ulg podatkowych powinny być wartości zgodne z zasadą zdolności do płacenia”<sup>17</sup>, a także „osobie korzystającej na danych rozwiązaniach systemowych przyznano ulgę, ponieważ w ramach systemu prawnego uznano wspieranie oraz zachęcenie do podejmowania danej działalności za interes

<sup>15</sup> Legge del 27/07/2000 n. 212 – *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*.

<sup>16</sup> Tłumaczenie zaprezentowane w tekście zostało (nieoficjalnie) zaproponowane przez autora. Patrz: Kas. 6 febbraio 2009, n. 3440: „*le disposizioni dello statuto del contribuente, che costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango per se all'atto, alle, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consigliare la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse*”. Zob. także Marongiu (2008).

<sup>17</sup> Tłumaczenie autora następującego wyroku: Corte cost. 6 dicembre 2006, n. 428. Przetłumaczony tekst: „*l'agevolazione dovrebbe poter trovare sostegno e giustificazione in valori componibili con il principio di capacità contributiva*”.

przeważający nad równością w zakresie poboru podatku”<sup>18</sup>. Ponadto należy uznać, że w czasach bezprecedensowych, takich jak pandemia COVID-19, solidny argument przemawia również za tym, że ze względu na przesunięcia majątkowe wywołane wynikłym kryzysem gospodarczym jakościowe kryteria stosowania tej zasady mogą ulec zmianie (Della Valle, 2020). Niektóre sektory gospodarki poważnie ucierpiały z powodu lockdownów, np. podmioty świadczące usługi cateringowe, natomiast w innych zyski wzrosły, np. serwisów streamingowych.

Prawnicy, którzy opowiadają się za tą teorią (Contrino, Farri, 2020a), zaświadcza, że w takich sytuacjach jak obecna zasady zdolności do płacenia oraz korzyści nie są ze sobą niezgodne. Podkreślają wyraźnie, że według włoskiego Trybunału Konstytucyjnego zróżnicowanie stawek podatkowych w zależności od sektora gospodarczego prowadzonej przez podatnika działalności leży „w pełni w gestii prawodawcy, jeżeli znajduje uzasadnienie w rozsądnych założeniach polityki gospodarczej oraz redystrybucyjnej”<sup>19</sup>. W konsekwencji nie ma powodu, by w czasie głębokiego kryzysu podatnicy, którzy skorzystali na sytuacji, nie mieli „płacić więcej niż pozostali”.

Historia dostarcza kilka przykładów tego, jak w ostatnich dekadach Włochy nałożyły nadzwyczajne podatki *una tantum* w sytuacjach kryzysowych. Na przykład w 1992 r. rząd na czele z Giuliano Amato wprowadził podatek od majątku zgromadzonego na rachunkach bankowych oraz lokatach stanowiących własność obywateli Włoch („odzyskiwalny”, czyli „przymusowa pożyczka”) zarówno we Włoszech, jak i za granicą, aby uniknąć niewykonania zobowiązania z tytułu długu

<sup>18</sup> Tłumaczenie autora z następujących wyroków: Corte cost. 159/1985 e 119/1999. „il soggetto che gode del regime di favore fruisce della agevolazione perché l'ordinamento ritiene prevalenti le ragioni del sostegno e dell'incentivo verso una determinata attività rispetto alle ragioni del prelievo omogeneo”.

<sup>19</sup> Wyrok: Corte cost., 11 gennaio 2005, n. 21. „rientra pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sortita da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva”.

publicznego, co Trybunał Konstytucyjny uznał za działanie uzasadnione<sup>20</sup>.

Bazując na prawie konstytucyjnym, do tej analizy można też dodać kolejny element. Podatki są nie tylko instrumentem, który służy państwu do pozyskiwania środków na zapewnienie jego prawidłowego funkcjonowania. Są to także środki gwarantowania (w znaczącej mierze) równości na mocy art. 3 konstytucji (Tesauro, 2017), który nakazuje Republice „usunąć przeszkody gospodarcze i społeczne, które ograniczają wolności oraz równość, stając na drodze do pełnego rozwoju istoty ludzkiej”<sup>21</sup>. W konsekwencji wynikająca z kryzysu nadmierna dysproporcja pomiędzy warunkami ekonomicznymi, w jakich żyją różni obywatele, może uzasadniać nałożenie dodatkowego, celowego podatku, aby przywrócić (przynajmniej częściowo) większą równowagę w społeczeństwie.

## Rola systemu prawnego UE

Państwa członkowskie UE znajdowały się w bardzo trudnym położeniu, gdy podejmowały próby przezwyciężenia pandemii COVID-19. Chociaż obecne uwarunkowania bardzo się różnią od okoliczności towarzyszących wojnom światowym, które toczyły się na kontynencie w ubiegłym stuleciu, wyjątkowy charakter oraz powaga sytuacji nagle pchnęły każde państwo do „wycofania się w głąb siebie”, by „myśleć przede wszystkim” o swoich obywatelach, a także przyjęcia jednostronnej postawy, która czasami nosiła znamiona niemalże gotowości do konfrontacji (Fabbri, 2020). Nawet w obrębie Unii Europejskiej każde państwo członkowskie *de facto* samodzielnie radziło sobie z sytuacją nadzwyczajną, niezależnie od instytucji UE oraz innych państw członkowskich, często jedynie „komunikując” decyzje innym, po tym,

<sup>20</sup> Informacje o wspomnianym wyroku: Corte cost. 4 maggio 1995, n. 143. Komentarz w Falsitta (1995). Więcej na ten temat w Viotto (2017).

<sup>21</sup> Art. 3 konstytucji Włoch: „rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana”.

jak zostały podjęte. Można na przykład przytoczyć tu jednostronne zawieszenie funkcjonowania systemu Schengen, a nawet niezupełnie „właściwe” postępowanie niektórych państw członkowskich, które próbowały przejąć produkty sanitarne przeznaczone dla innych państw, gdy przewożono je przez ich terytorium (Petroni, 2020).

Równoległe z tymi (zrozumiałymi) „indywidualistycznymi zapędami” wiele zainteresowanych stron zdało sobie sprawę z faktu, że bez pewnego poziomu europejskiej solidarności pomiędzy państwami członkowskimi oraz odpowiedniego zestawu instrumentów prawnych niezwykle trudno będzie przeciwdziałać długoterminowym szkodom spowodowanym pandemią COVID-19. W tym sensie Unia Europejska uznała za stosowne tymczasowe zawieszenie (*de iure* lub *de facto*) części systemów regulacyjnych oraz utworzenie i wzmocnienie niektórych linii kredytowych (np. ESM, SURE). Sięgając do sportowej metafory: to będzie bardzo trudny mecz, ponieważ w niektórych państwach członkowskich, w tym we Włoszech, instrumenty te przez część opinii publicznej są postrzegane jako niekorzystnie. W rzeczywistości, w obliczu wspomnianych indywidualistycznych zapędów, konieczne będzie wyjaśnienie, w czym upatrywać korzyści płynących z uzyskania dostępu do tych linii kredytowych, zamiast szukania płynności na rynku lub poza Unią<sup>22</sup>.

Z prawnego punktu widzenia, biorąc pod uwagę obecne ramy oraz przy obowiązywaniu traktatów w niezmienionej formie, swoboda działania na szczeblu europejskim jest raczej niewielka. W rzeczywistości *vis-à-vis* tzw. klauzuli *no bail-out* (o nieprzejmowaniu zobowiązań) zgodnie z art. 125 ust. 1 TFUE<sup>23</sup>, teoretycznie możliwe są

<sup>22</sup> Zob. także Perrone (2020).

<sup>23</sup> „Unia nie odpowiada za zobowiązania rządów centralnych, władz regionalnych, lokalnych lub innych władz publicznych, innych instytucji lub przedsiębiorstw publicznych Państwa Członkowskiego, ani ich nie przejmuje, z zastrzeżeniem wzajemnych gwarancji finansowych dla wspólnego wykonania określonego projektu. Państwo Członkowskie nie odpowiada za zobowiązania rządów centralnych, władz regionalnych, lokalnych lub innych

tylko dwa rozwiązania: (i) ESM, na mocy art. 136 TFUE, który wymaga jednak ścisłego monitorowania przez instytucje międzynarodowe (tzw. Trojki); oraz (ii) pomoc finansowa, której można udzielić „gdy Państwo Członkowskie ma trudności lub jest istotnie zagrożone poważnymi trudnościami z racji [...] nadzwyczajnych okoliczności pozostających poza jego kontrolą” na mocy art. 122 ust. 2 TFUE. Choć pierwsza opcja jest dostępna na stałe od 2013 r., ta ostatnia, np. tzw. Fundusz Odbudowy, wymaga porozumienia politycznego na wysokim szczeblu, z czym wiążą się problemy w związku z obecną kruchością „projektu europejskiego”.

Warto zauważyć, że bez względu na skuteczność środków, które zostały zastosowane albo obecnie stanowią przedmiot dyskusji lub negocjacji, oraz niezależnie od wykorzystanego instrumentu techniczno-prawnego (np. długu państwowego lub „wspólnego” długu publicznego), pewne jest, że wszelkie interwencje zwiększą deficyt oraz zadłużenie (przynajmniej części) państw członkowskich. W związku z tym, jakkolwiek przebiegną negocjacje polityczne, wcześniej czy później państwa będą musiały poszukać środków, a „dźwignia podatkowa” prawdopodobnie nabierze kluczowego znaczenia.

Niektórzy badacze (Pepe, 2020) zauważają, że obecna pandemia wyrzuciła do góry nogami wiele paradygmatów naszej rzeczywistości, nadając polityce budżetowej niemal „strategiczną” rolę dla państw. Zazwyczaj, odnosząc się do „strategii państwa”, nawiązuje się do identyfikacji jego podstawowych potrzeb oraz tego, co niezbędne dla jego przetrwania, a także odróżnia się ją od taktyk polegających na wykonywaniu „ruchów” mających na celu zaspokoić zidentyfikowane potrzeby. Innymi słowy, strateg nie wybiera, lecz uznaje istnienie czegoś, podczas gdy taktyk wprowadza działania w życie. W tym kontekście pobór podatków staje się niemal podstawową potrzebą państwa i uznaje się go za taki, ponieważ bez niego

władz publicznych, innych instytucji lub przedsiębiorstw publicznych innego Państwa Członkowskiego, ani ich nie przejmuje, z zastrzeżeniem wzajemnych gwarancji finansowych dla wspólnego wykonania określonego projektu”.



państwo nie będzie w stanie udowodnić, że jest wiarygodnym dłużnikiem, a wobec tego ryzykowałoby upadkiem w bardzo krótkim czasie.

Nie oznacza to jednak, że rządy mogą po prostu zwiększyć obecne obciążenia podatkowe, ponieważ stworzyłyby to ryzyko, że efekt wsparcia uzyskany dzięki zastosowanym środkom mógłby się po prostu cofnąć. Konieczna będzie radykalna zmiana systemu podatkowego tak, aby obciążenia podatkowe zostały przeniesione na podmioty, które najmniej ucierpiały ekonomicznie w okresie pandemii, oraz by pobór podatków przebiegał sprawnie i bez zakłóceń. Można na przykład zastanowić się nad podatkami, które miałyby zostać zapłacone w stałej kwocie (podatki ryczałtowe) lub jako stały odsetek od łatwej do wyliczenia podstawy opodatkowania (podatki liniowe).

Zamiast wpływać na osoby fizyczne i małe przedsiębiorstwa lokalne ten przebudowany system podatkowy powinien koniecznie objąć bardzo znaczące zyski wygenerowane w tym okresie przez przedsiębiorstwa ponadnarodowe. Nie będzie to jednak łatwe, ale z pewnością jest sprawiedliwe, ponieważ zdolność do płacenia tych podmiotów ucierpiała znacznie mniej niż taka zdolność innych przedsiębiorstw, a także jest politycznie akceptowana przez dużą część opinii publicznej.

Wreszcie z europejskiego punktu widzenia zawsze należy uwzględnić zasady udzielania pomocy państwowej. Ponieważ w przyszłości nie będzie możliwości rozdawania tego, co Amerykanie nazywają „pieniędzmi z helikoptera”, część pomocy będzie musiała mieć charakter „selektywny”, a więc musi przejść test regulacji europejskich (Fransoni, 2020). Po pierwsze należałoby postawić pytanie, czy tego typu pomoc przyznana przez państwa członkowskie na przeciwdziałanie skutkom pandemii COVID-19 rzeczywiście stanowi pomoc państwa na mocy art. 107 TFUE. Konieczne jest ustalenie, czy ta szczególna pomoc wchodzi w zakres ust. 1, który zakazuje pomocy o określonych cechach (tj. przyznanej niektórym przedsiębiorstwom lub sektorom produkcji niektórych towarów przy użyciu zasobów państwowych oraz zakłócającej konkurencję), czy też podlega pod

wyjątek przewidziany w ust. 2, lit. b), co czyni ją zgodną w związku z realizowanymi celami<sup>24</sup>. Jest to bardzo ważne, ponieważ odpowiedź na to pytanie określi rolę, jaką instytucje europejskie powinny odgrywać w tej kwestii.

Choć wydaje się, że zaliczenie tego typu pomocy do kategorii opisanej jako „pomoc mająca na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi” nie powinno budzić wątpliwości, Komisja Europejska zawsze przyjmowała niezwykle restrykcyjne podejście w tym zakresie.

Zarówno na liście kontrolnej sporządzonej w 2013 r., jak i w art. 50 rozporządzenia (UE) nr 651/2014<sup>25</sup> kładzie się nacisk na katastrofalne w skutkach zdarzenia geologiczne lub meteorologiczne: „Programy pomocy mające na celu naprawienie szkód spowodowanych przez trzęsienia ziemi, lawiny, osuwiska, powodzie, tornada, huragany, erupcje wulkaniczne i pożary naturalne są zgodne z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 2 lit. b) Traktatu i wyłączone z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 Traktatu”. Ponadto niektórzy badacze (Fransoni, 2020) wskazują, że nawet jeśli stan zagrożenia biologicznego i zdrowotnego zostanie uznany za zdarzenie wyjątkowe w ramach niniejszego ustępu, można go interpretować w taki sposób, że zgodność występuje jedynie w przypadku pomocy przyznanej tym, którzy rzeczywiście doznali szkód<sup>26</sup>.

Zdaniem autora nie ma wątpliwości, że konieczne jest przyjęcie najszerzej możliwej interpretacji tego artykułu oraz uwzględnienie uwarunkowań gospodarczych wynikających z pandemii COVID-19 w szerokim zakresie. Jest to *de facto* akceptowalne z prawnego punktu widzenia, ponieważ sformułowanie „mająca na celu naprawienie

<sup>24</sup> Więcej na ten temat: Attinà, Natalicchi, (2007), Cantaro (2010).

<sup>25</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu.

<sup>26</sup> Ogólnie na ten temat zob. także: Capriglione, Sacco Ginevri (2015).

szkód spowodowanych [...] zdarzeniami nadzwyczajnymi” nie wyklucza takiej interpretacji. Z politycznego punktu widzenia to zdecydowanie pożądana perspektywa, ponieważ stawką w tej sytuacji jest nie tylko stabilność Unii, ale też model europejskiego państwa opiekuńczego, który w ostatnich dekadach wywołał nadzwyczajny rozwój gospodarczy i ludzki na tym kontynencie.

### **Kilka uwag podsumowujących**

Zgodnie z rozumowaniem Franco Gallo (2020), zasłużonego profesora prawa podatkowego oraz byłego ministra finansów publicznych Republiki Włoskiej, konieczne jest skoordynowanie reform niezbędnych w tej kryzysowej sytuacji z reformami strukturalnymi, których państwo potrzebowało od lat, by dzięki temu skorygować pewne zakłócenia i wprowadzić w życie zasadę solidarności wynikającą z konstytucji.

Ten historyczny punkt zwrotny, którego piętno odcisnęła na nas pandemia, może stanowić okazję do promowania lepszego podziału dóbr oraz przesunięć w układzie sił pomiędzy rządem centralnym a regionami odpowiedzialnymi za system opieki zdrowotnej, które w wielu przypadkach udowodniły, iż nie radzą sobie z okolicznościami obecnej sytuacji nadzwyczajnej. Co więcej te wydarzenia mogą, i powinny, dać impuls do skorygowania zakłóceń obecnych w tzw. cyfrowym kapita-

lizmie, tj. w powstającym systemie gospodarczym, w którym kilka dużych gigantów cyfrowych posiada potęgę niemal większą od państw i nie płaci prawie żadnych podatków.

Podczas przeprojektowywania systemu podatkowego, mając na względzie przyszłe społeczeństwa, należy wziąć pod uwagę fakt, że rewolucja cyfrowa, której doświadcza świat i która gwałtownie przyspieszyła w okresie pandemii, gdyż tak wiele działań „przeszło w tryb online”, rodzi poważne obawy związane ze wzrostem bezrobocia. Taki efekt doprowadzi również do gwałtownego zmniejszenia siły nabywczej konsumentów.

Konieczne staje się dokonanie częściowej deglobalizacji, nie rezygnując jednak przy tym z możliwych zalet postępu technologicznego w obszarze sztucznej inteligencji, automatyzacji itp.

Pandemia COVID-19 zmusza społeczeństwo do należytego uwzględnienia faktu, że nie może istnieć „akceptowalny kapitalizm” bez silnego systemu usług publicznych oraz ochrony dóbr publicznych, takich jak zdrowie, edukacja, środowisko, kultura. Konieczne będzie zatem przywrócenie równowagi pomiędzy interesem publicznym i prywatnym, a także zredefiniowanie sposobu, w jaki społeczeństwo wytwarza i konsumuje dobra.

Podsumowując, nie można w tej sytuacji ograniczyć się jedynie do opodatkowania technologii jako takiej, konieczne jest przesunięcie obciążenia podatkowego z gospodarstw domowych na duże przedsiębiorstwa i zamożne jednostki, które odnoszą ogromne korzyści z obecnej sytuacji.

## Abstract

### The Reaction of the Italian Tax System to the COVID-19 Pandemic among European Constraints and Constitutional Values

This article aims to provide the non-Italian reader with an overview of the Italian perspective on the tax interventions that were adopted during the pandemic and those that will have to be adopted in the future to address the consequences they have left behind. It is not an article listing or explaining the measures that have been taken by Italy, however, it delineates the main tax issues raised by the Covid-19 pandemic from the perspective of constitutional and EU law. The purpose is strictly comparative and is intended to provide the foreign reader with an opportunity to draw points of reflection and comparison.

**Keywords:** Italy, pandemic, Constitution, extraordinary tax measures, EU law, State aid, digital companies, offer, supply

**JEL Classification:** K34

## Bibliografia

- Attinà, F., Natalicchi, G. (2007). *L'Unione europea. Governo, istituzioni, politiche*. Bologna: Società editrice il Mulino.
- Boffano, S. (2020). Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus", *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 20 kwietnia.
- Cantaro, A. (2010). Le "filosofie" dell'integrazione sovranazionale. W: *Il costituzionalismo asimmetrico dell'Unione, L'integrazione europea dopo il Trattato di Lisbona*, A. Cantaro (red.). Torino: Giappichelli.
- Capriglione, F., Sacco Ginevri, A. (2015). *Politica e finanza nell'Unione europea. Le ragioni di un difficile incontro*. Padova: CEDAM.
- Cardini, A. (red.) (2007). *Il miracolo economico italiano (1958–1963)*. Bologna: Percorsi.
- Carinci, A. (2020). Dilazione del pagamento per i debiti da autodichiarazione: una possibile via per superare la crisi, *Fisco*, 16, 1517.
- Carli, G. (red.). (1977). *Sviluppo economico e strutture finanziarie in Italia*. Bologna: il Mulino.
- Carpentieri, L. (2020). La cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole: ovvero quando le norme fiscali rispondono a finalità extra-fiscali, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 28 kwietnia.
- Contrino, A., Farri, F. (2020a). Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 28 marca.
- Contrino, A., Farri, F. (2020b). Emergenza coronavirus e crisi economica: quali misure finanziarie e fiscali per ripartire?, *L-Jus – Rivista del Centro Studi Rosario Livatino*, 1, 18.
- Coppola, P. (2020). Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del Covid-19, *Dir. prat., trib.*, III, 907.
- Della Valle, E. (2020). Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario, *Fisco*, 16, 1513.
- Einaudi, L. (1927). *La Guerra e il Sistema tributario italiano*. Bari: Yale University Press.
- Fabbri, D. (2020). In viro veritas, *Limes*, 3, 39.
- Falsitta, G. (1995). Lo scippo del governo Amato salvato dalla Consulta, *Riv. dir. trib.*, II, 476.
- Fransoni, G. (2020). *Coronavirus e aiuti di Stato*, www.fransoni.it (dostęp: 10.11.2021).
- Gallo, F. (2020). Quali interventi postpandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e Regioni?, *Rass. trib.*, III, 595.
- Ingrao, G. (2020). Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 29 kwietnia.
- Marini, G. (2020). Fisco ed emergenza coronavirus: quali soluzioni per superare la crisi?, *Tax News*, 1.
- Marongiu, G. (2008). Lo statuo del contribuente e i vincoli al legislatore, *Fisco*, 46, 8271.
- Melis, G. (2020). *Interventi tributari e crisi pandemica*, w *Luiss Open*, open.luiss.it/2020/04/09/interventi-tributari-e-crisi-pandemica (dostęp: 10.11.2021).
- Melis, G., Rasi, F. (2020). Crisi e fiscalità. W: *Oltre la pandemia*, G. Palmieri (red.). Napoli: Editoriale Scientifica.
- Pella, G. (1938). *Cicli economici e previsioni di crisi*. Mediolan: Rotary.
- Pepe, F. (2020). L'emergenza Covid-19 nell'Unione Europea: verso una solidarietà tributaria "strategica"?, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 30 kwietnia.
- Perrone, A. (2020). Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 21 kwietnia.
- Petroni, F. (2020). Gli europei non sono europei, *Limes*, 3, 161.
- Sylos Labini, P. (1970). *Problemi dello sviluppo economico*. Bari: Yale University Press.
- Tesaurò, F. (2017). *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*. Milano: Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Viotto, A. (2017). Considerazioni critiche sulle imposte speciali di matrice patrimoniale, *Giurisprudenza delle imposte*, 1.

Yang, T. (2020). Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo, *Riv. dir. trib. – Supplemento Online*, 16 czerwca.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych  
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162  
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl