

Raport



UNIKANIE OPODATKOWANIA W POLSKIM SYSTEMIE PRAWA PODATKOWEGO

Perspektywa konstytucyjna

Łódź, 10–11 grudnia 2019

143. KONFERENCJA PODATKOWA

UNIKANIE OPODATKOWANIA – PRÓBA OCENY POLSKICH REGULACJI

Łódź, 10–11 grudnia 2019

ORGANIZATORZY



PATRONI I PARTNERZY KONFERENCJI



PATRONI MEDIALNI KONFERENCJI



RADA NAUKOWA

Bogumił Brzeziński, Paweł Borszowski, Marcin Jamroży, Ziemowit Kukulski,
Hanna Litwińczuk, Włodzimierz Nykiel, Jan Paweł Tarno



Normy prawa podatkowego silnie ingerują w sferę wolności człowieka, a tym samym zakres tej ingerencji musi być wyraźnie określony. Wszystkie podmioty uczestniczące w procesie legislacyjnym winny zawsze zwracać uwagę na ochronę i gwarantowanie praw obywatela w stosunku do państwa. Szczególna rola w procesie ochrony praw podatników przypada doradcom podatkowym, jako naturalnym ich partnerom w wykonywanych przez nich obowiązkach podatkowych.

Zasada proporcjonalności silnie determinuje ograniczenia ingerencyjnego charakteru norm prawa podatkowego. Powinno to z kolei wpływać na obowiązki związane z przyzwoitą legislacją. Przepisy prawa podatkowego jako skierowane do ogółu obywateli muszą cechować się przejrzystą i jasną konstrukcją, tak aby zapewnić możliwość ich powszechnego rozumienia.

Od dawna już zauważa się, iż polskie prawo podatkowe cechuje szczególnie niski poziom legislacji. Jednak, jak się wydaje, zmiany uchwalone w 2018 roku są przełomowe dla legislacji podatkowej, ale w negatywnym znaczeniu. Nie można było spodziewać się dalszego i to tak znaczącego pogorszenia zasad przyzwoitej legislacji.

Można nawet wskazać, iż w ostatnich latach nastąpił rozkwit twórczości podatkowej. Nowe regulacje tworzone są w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, a przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Skutkiem jest rażąco niski poziom legislacji, który próbuje projektodawca ukrywać poprzez wydawanie objaśnień podatkowych.

Wiele nowych regulacji wywołuje duże wątpliwości, nie tylko interpretacyjne, ale także, a może przede wszystkim, w zakresie zgodności z Konstytucją RP, prawem międzynarodowym oraz unijnym.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych we współpracy z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi postanowiła przeprowadzić publiczną debatę nad wybranymi zagadnieniami związanymi z tzw. uszczelnianiem systemu podatkowego.

W pierwszych dwóch panelach zastanowimy się nad zakresem nowych regulacji klauzul przeciw unikaniu opodatkowania. Następnie omówimy wątpliwości konstytucyjne oraz interpretacyjne dotyczące raportowania schematów podatkowych. W drugim dniu konferencji zajmiemy się zakresem i zgodnością z prawem unijnym podatku od wyjścia oraz konsekwencjami przepisów dotyczących rozstrzygania sporów w zakresie podwójnego opodatkowania. W ostatnich blokach tematycznych zajmiemy się prowadzeniem postępowań kontrolnych i podatkowych odnoszących się do unikania opodatkowania oraz odpowiedzialnością karną związaną z unikaniem opodatkowania. Konferencję zakończy dyskusja panelowa, której celem jest próba oceny diskutowanych regulacji.

Prof. dr hab. Adam Mariański

Przewodniczący

Krajowej Rady Doradców Podatkowych

Żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego, gdy działania te mieszczą się w granicach prawa.

Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2327/12

UNIKANIE OPODATKOWANIA W POLSKIM SYSTEMIE PRAWA PODATKOWEGO

Perspektywa konstytucyjna

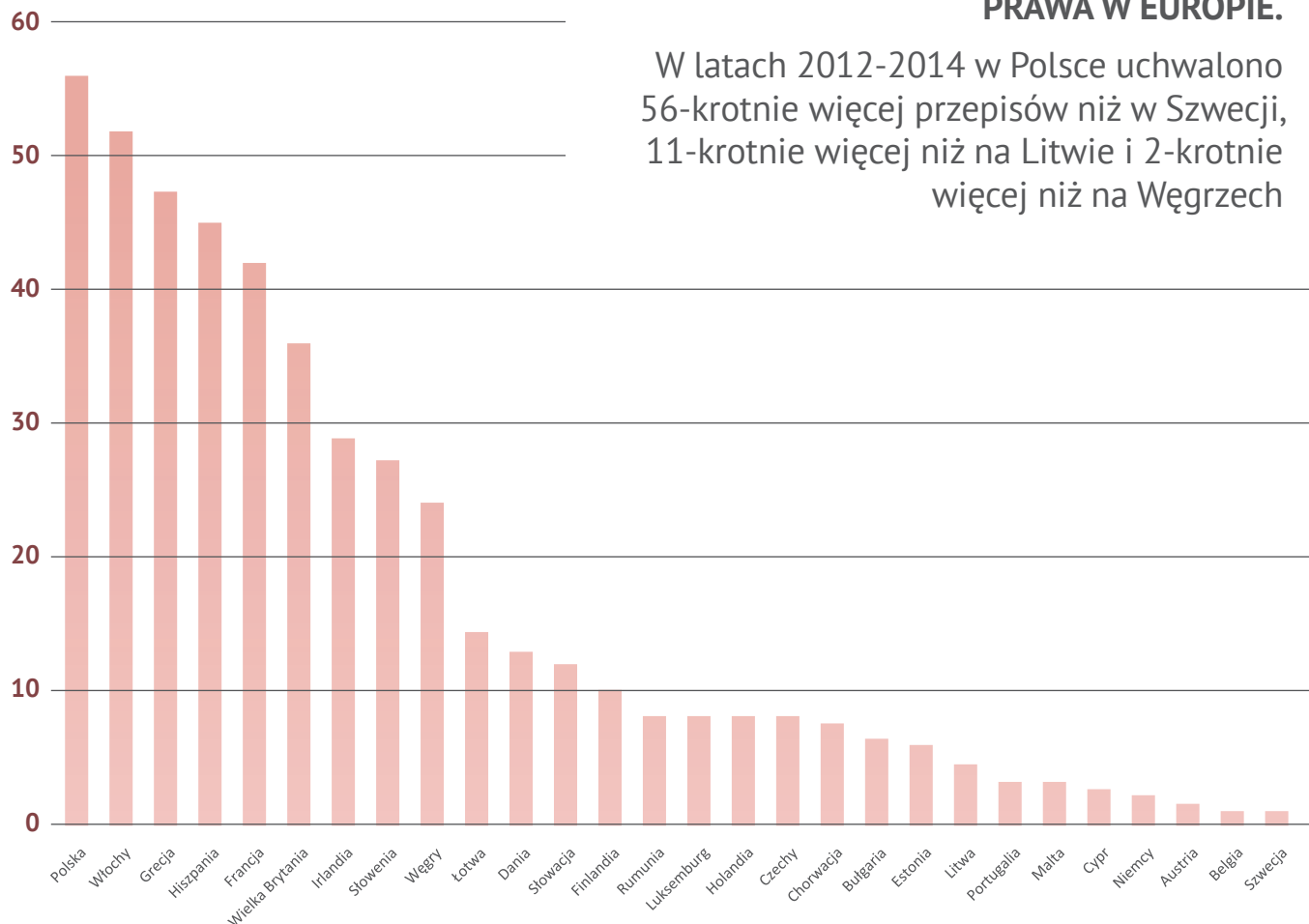
Unikanie opodatkowania we współczesnej podatkowej nomenklaturze oznacza działania podejmowane w granicach prawa przez podatnika w celu obniżenia ciężaru podatkowego. Działanie takie należy odróżnić od uchylania się od opodatkowania, co oznacza działanie niezgodne z prawem, nielegalne. Choć w literaturze przedmiotu brak jest spójnej definicji zjawiska unikania opodatkowania, polski ustawodawca przyjął założenie, że każde działanie podatnika skutkujące zmniejszeniem zobowiązania podatkowego – także jeśli związane

jest z korzystaniem z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy – nosi cechy potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. W konsekwencji ochrona konstytucyjnej zasady równowagi budżetowej nakazuje przeciwdziałać tym zjawiskom.

Do najistotniejszych przepisów rangi konstytucyjnej, stanowiących punkt wyjścia i podstawę oceny prawa podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny (TK), należą art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej. Łącznie statuują one zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którą państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać

POLSKA JEST NAJBARDZIEJ NIESTABILNYM PAŃSTWEM POD KĄTEM ZMIENNOŚCI PRAWA W EUROPIE.

W latach 2012-2014 w Polsce uchwalono 56-krotnie więcej przepisów niż w Szwecji, 11-krotnie więcej niż na Litwie i 2-krotnie więcej niż na Węgrzech



Źródło: Grand Thorton Barometr Stabilności otoczenia prawnego w Polsce

obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Wiąże się ona ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych (prowadzenie polityki podatkowej). Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności zaś nakładania podatków w drodze ustawy.

W związku z zasadą władztwa daninowego TK uznaje, że ustawodawca przysługuje szeroka swoboda decyzji i wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych w zależności od przyjmowanych kierunków realizacji polityki gospodarczej państwa. System podatkowy powinien bowiem zapewnić gromadzenie dochodów państwa, umożliwiających realizację wydatków publicznych, wpływające na gospodarcze, społeczne i społeczne zachowania podatników.

Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 listopada 2018 r. w sprawie wprowadzenia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych

Krajowa Rada Doradców Podatkowych wyraża zdecydowany sprzeciw dotyczący ustawy wprowadzającej obowiązek raportowania schematów podatkowych oraz krytycznie odnosi się do sposobu procedowania ustawy. W ocenie samorządu, przyjęte przez ustawodawcę regulacje mogą istotnie naruszać wiele reguł konstytucyjnych, w tym tajemnicę zawodową doradców podatkowych. Uważamy, że wprowadzana ustawa narusza

zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz wywodzoną z niej zasadę prawidłowej legislacji. Proponowane regulacje zaczną obowiązywać w bardzo szybkim terminie od momentu opublikowania pierwszej wersji projektu, a w sposób zasadniczy ingerują w funkcjonowanie przedsiębiorców, podatników i ich doradców. Co więcej, uchwalona ustawa w omawianej części zawiera przepisy, które mogą być sprzeczne albo nieskorelowane

z obowiązującym prawem oraz używa wielu bardzo niedookreślonych pojęć.

Wyrażamy opinię, że naruszona została zasada dialogu i współpracy partnerów społecznych ze względu na zbyt krótki termin konsultacji publicznych i bardzo szybkie tempo procedowania tak zasadniczego i ważnego projektu, którego materia stanowi istotne novum w polskim systemie prawnym. Bardzo negatywnie należy ocenić także brak odniesienia się do uwag zgłoszonych przez parterów społecznych, w tym nieprzygotowanie wymaganego przepisami raportu z konsultacji.

Z konstytucyjnej zasady władztwa daninowego wynika przede wszystkim możliwość decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku (i zobowiązania) podatkowego¹. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa konstytucją oraz ustawami i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, musi zadbać o środki na ich sfinansowanie². W konsekwencji Trybunał wyrażał pogląd, zgodnie z którym wartością konstytucyjną jest nakaz ochrony równowagi budżetowej i stanu finansów publicznych. Od zapewnienia tychże zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów³.

Natomiast „za wybór właściwych metod i celów działania parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem”⁴.

Niemniej biorąc pod uwagę aksjologię konstytucji, jej systematykę, a także wykładnię ustawy zasadniczej wynikającą z dotychczasowego orzecznictwa TK, nie ma wątpliwości co do tego, że wprowadzane od 2016 r. przez polskiego prawodawcę instrumenty przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – w przyjętym kształcie – są niezgodne z konstytucją. W szczególności zastrzeżenia natury konstytucyjnej budzą:

1. jakość i tempo procesu legislacyjnego związanego z uchwalaniem przepisów podatkowych, w tym praktyka uchwalania objaśnień do ustawy podatkowej;

¹ wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65.

² wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., K 11/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81.

³ Zob. np. wyroki TK z dnia: 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 22 maja 20002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.

⁴ wyrok TK z dnia: 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia TK.

Skarga Krajowej Rady Doradców Podatkowych do Komisji Europejskiej

Krajowa Rada Doradców Podatkowych skierowała do Komisji Europejskiej skargę, w której wskazała, że polska ustawa implementująca narusza: art. 1 w związku z art. 3 i art. 5 Dyrektywy ATAD przez objęcie *exit tax* także osób fizycznych, art. 49 TFUE w zakresie, w jakim utrudnia

na terenie innego państwa członkowskiego oraz art. 5 TUE (tj. zasadę proporcjonalności) w zakresie, w jakim Rzeczpospolita Polska arbitralnie wykorzystwała posiadane kompetencje i nadużywając klauzul generalnych, uzasadniła i wprowadziła ograniczenia swobód rynku

oznacza to jednak przyzwolenia na wprowadzanie przepisów niezajdujących oparcia w regulacjach dyrektywy); art. 49 TFUE w zakresie, w jakim utrudnia swojemu obywatelowi osiedlanie się w innym państwie członkowskim przez państwo członkowskie pochodzenia (por. wyrok TSUE w sprawie C-251/98); art. 49 TFUE w zakresie, w jakim przewiduje konieczność natychmiastowego poboru podatku w momencie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania (por. wyrok TSUE w sprawie C-470/04, opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-581/17, wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawie C-581/17); art. 49 TFUE w zakresie, w jakim utrudnia podatnikowi podjęcie działalności gospodarczej na terenie innego państwa członkowskiego (por. wyrok TSUE w sprawach C-269/09 oraz C-371/10) oraz art. 5 TUE (tj. zasady proporcjonalności) w zakresie, w jakim Rzeczpospolita Polska arbitralnie wykorzystwała posiadane kompetencje i nadużywając klauzul generalnych, uzasadniła i wprowadziła ograniczenia swobód rynku wewnętrznego UE.

W skardze KRDP wskazała, że ustawa implementująca narusza: art. 1 w związku z art. 3 i art. 5 Dyrektywy ATAD przez objęcie *exit tax* także osób fizycznych.

swojemu obywatelowi osiedlanie się w innym państwie członkowskim przez państwo członkowskie pochodzenia, w zakresie, w jakim przewiduje konieczność natychmiastowego poboru podatku w momencie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania, w zakresie, w jakim utrudnia podatnikowi podjęcie działalności gospodarczej

wewnętrznego UE.

W skardze KRDP wskazała, że ustawa implementująca narusza: art. 1 w związku z art. 3 i art. 5 Dyrektywy ATAD przez objęcie *exit tax* także osób fizycznych (choć regulacje zawarte w dyrektywie ATAD wyznaczają jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym, nie

2. nieprecyzyjność unormowań ustanawiających tzw. klauzulę ogólną przeciwno unikaniu opodatkowania;
3. zakres implementacji dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. (dyrektywa ATAD) w związku z objęciem tzw. *exit tax* także osób fizycznych oraz koniecznością natychmiastowego poboru podatku w momencie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania;
4. zakres implementacji dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25 maja 2018 r.

(dyrektywa MDR) w związku z objęciem mechanizmem raportowym również schematów niemających w sobie elementu transgranicznego oraz wszystkich działań mogących skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej (nawet jeżeli działanie podatnika dotyczy korzystania z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy);

5. obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego.

Podatek stanowi jedno z najistotniejszych zagadnień w relacjach państwo – obywatel, przedsiębiorca, czy szerzej – podatnik. Podatki zawsze stanowiły przedmiot sporu pomiędzy podmiotem je nakładającym a podmiotem zobowiązanym do ich zapłacenia. Nie inaczej jest również dzisiaj. Choć spór ten ma miejsce w ramach demokratycznych reguł, co może przyczyniać się do stępienia jego ostrości i dynamiki, to nie można nie zauważać ani jego siły, ani jego rozmiarów, ani też zakresu i płaszczyzn, na jakich jest toczony. Jedną z nich jest płaszczyzna konstytucyjna, która określa zakres władztwa podatkowego państwa, na które składają się:

1. władztwo stanowienia podatków (szerzej – danin publicznych), obejmujące kształtowanie polityki podatkowej (programowanie podatków) oraz legislację podatkową (projektowanie i tworzenie prawa podatkowego)
2. władztwo kształtowania obciążeń podatkowych przez jednostki samorządu terytorialnego, obejmujące uprawnienia władzy stanowiącej jednostki samorządu terytorialnego do kształtowania w aktach prawa miejscowego – w ramach umocowania ustawowego – elementów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych, np. rozszerzania katalogu ulg i zwolnień podatkowych, różnicowania stawek podatkowych, a także określania warunków płatności podatku,
3. władztwo poboru danin publicznych, obejmujące wykonywanie prawa podatkowego przez organy skarbowe (realizację funkcji rejestracyjnej, wymiarowej, weryfikacyjnej, kontrolnej, poboru i windykacji zobowiązań podatkowych) oraz uprawnienia do kształtowania ustroju i organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków (danin publicznych),

Exit tax

W przypadku osób prawnych, podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi

19% podstawy opodatkowania
(art. 24f ust. 1 u.p.d.o.p)

W przypadku osób fizycznych, podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

19% podstawy opodatkowania, gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;

3% podstawy opodatkowania, gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku
(art. 30da ust. 1 u.p.d.o.f.)

Ograniczenia stosowania *exit tax* dla osób fizycznych w krajach UE

W Polsce gdy łączna wartość rynkowa składników majątku nie przekracza 4 000 000 zł	W Holandii nie ma zastosowania do osób nieprowadzących działalności gospodarczej	W Niemczech nie podlega opodatkowaniu zbywanie składników majątku w ramach transakcji o charakterze prywatnym	W Norwegii nie podlega się opodatkowaniu <i>exit tax</i> , gdy domniemany zysk nie przekracza 500 000 koron norweskich	We Francji opodatkowaniu podlega zysk ze zbycia udziałów, akcji i innych praw w przypadku posiadania ich znacznego pakietu
---	---	--	---	---



Prof. dr hab. Adam Mariański
Przewodniczący KRDP, Uniwersytet Łódzki

Obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. przepisy rozdziału 11a Działu III Ordynacji podatkowej wprowadziły nakaz przekazywania informacji o schematach podatkowych. Ustawa wprowadzająca obowiązek rapor-

praktyka rynkowa. Obowiązek raportowania schematów podatkowych musi cechować się jasnością i pewnością stosowania przez podmioty obowiązane, uwzględniać poziom ich wiedzy podatkowej lub

Przepisy MDR mają szerszy zakres stosowania niż np. przepisy dotyczące zwalczania unikania opodatkowania.

towania schematów podatkowych w Polsce wynika z implementacji dyrektywy Rady UE 2018/822 z dnia 25.05.2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (dalej: Dyrektywa MDR).

Zgodnie z rekomendacjami OECD obowiązkowe raportowanie schematów podatkowych powinno mieć na celu wykrycie schematów planowania podatkowego, które wykorzystują słabość systemu podatkowego, aby umożliwić administracji podatkowej wczesną reakcję (np. wydanie ostrzeżeń, działania edukacyjne, podjęcie kontroli) na pojawiające się schematy agresywnego planowania podatkowego bądź luki interpretacyjne przepisów podatkowych, zanim zostaną rozpowszechnione, jako szkodliwa

zakresu dostępnych im informacji o danym schemacie podatkowym lub sposobie jego wdrożenia.

Dyrektywa MDR nakłada obowiązek ujawniania informacji o transgranicznych schematach podatkowych. Polski prawodawca, jako jeden z nielicznych w UE, był jednak zdania, iż agresywne planowanie podatkowe dotyczy nie tylko uzgodnień międzynarodowych, lecz również tych o charakterze krajowym. W konsekwencji zdecydował, iż mechanizm raportowy obejmuje również schematy niemające w sobie elementu transgranicznego, o ile dotyczyć będą tych podatników, których działania prowadzić mogą do istotnych skutków w dochodach budżetu Państwa. W przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych dla uzgodnień krajowych ustawodawca zastosował kryterium kwalifikowanego korzystającego.

Autorskim pomysłem projektodawców jest, aby podatnicy raportowali wszystko, co może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, nawet jeżeli działanie podatnika dotyczy korzystania z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy. W objaśnieniach MF z 31 stycznia 2019 r. wskazano bowiem, że choć podstawowym celem przepisów MDR jest uzyskiwanie informacji o potencjalnie agresywnych podatkowo schematach podatkowych, to jest to również instrument, który ma dostarczać cennych informacji do analizy funkcjonowania określonych ulg i preferencji pod kątem ich oceny ex-post. Tym samym nie chodzi jedynie o rozwiązania uznawane za agresywną optymalizację podatkową, lecz o wszelkie uzgodnienia, których efektem jest obniżenie zobowiązania podatkowego, jego niepowstanie bądź odroczenie w czasie, w tym również te dokonywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

Przepisy MDR mają szerszy zakres stosowania niż np. przepisy dotyczące zwalczania unikania opodatkowania. Uzgodnienia kwalifikujące się jako schematy podatkowe nie muszą spełniać kryterium „sztucznego sposobu działania”, czy też zmierzać do obejścia prawa. Oznacza to, że uzgodnienia dokonywane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie są wyłączone z obowiązku raportowego. Tak szeroka definicja schematu podatkowego powoduje liczne wątpliwości interpretacyjne co do zakresu działań podlegających raportowaniu, co skłania podmioty do raportowania wszelkich uzgodnień podejmowanych w ramach działalności gospodarczej.

Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie tajemnicy zawodowej w kontekście obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych

W przyjętym 18 grudnia 2018 r. stanowisku Krajowa Rada Doradców Podatkowych zwracała uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych (tzw. MDR) mają bardzo duży wpływ na wykonywanie i funkcjonowanie zawodu doradcy podatkowego. Zdaniem Rady regulacje dotyczące MDR mogą pozostawać w kolizji z wynikającym z ustawy o doradztwie podatkowym nakazem zachowania

tajemnicy, który obwarowany jest też sankcją karną. Ponadto Rada podkreślała, że tajemnica zawodowa jest fundamentem opartej na zaufaniu i poczuciu bezpieczeństwa relacji doradcy z klientem, a rozwiązanie przewidujące możliwość zwolnienia promotora (doradcy podatkowego) przez jego klienta z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej pozostaje w sprzeczności z bezwzględnym nakazem zachowania tajemnicy wynikającym

z ustawy o doradztwie podatkowym. Krajowa Rada Doradców Podatkowych zwracała uwagę, że koncepcja zwalniania z tajemnicy zawodowej dla potrzeb raportowania MDR może nieść zagrożenia dla doradców, którzy nie uzyskując pełnej informacji od klienta, mogą narażać się na sankcje karnoskarbowe. Mając na względzie bezpieczeństwo prawne doradców podatkowych, Rada rekomendowała daleko posuniętą ostrożność w zakresie akceptowania zwolnienia z tajemnicy zawodowej oraz zobowiązuje doradców do prezentowania klientom w każdej z takich sytuacji potencjalnych zagrożeń, które mogą się z tym wiązać.

4. władztwo karne skarbowe, obejmujące uprawnienia do rozpoznawania, zapobiegania i wykrywania przestępstw i wykroczeń skarbowych,
5. władztwo dysponowania wpływami podatkowymi, obejmujące zarządzanie środkami pochodzącymi z podatków (danin publicznych)⁵.

W prawie podatkowym, w tym przede wszystkim przy określaniu wysokości zobowiązań podatkowych oraz zasad ich ponoszenia, w sposób najbardziej wyrazisty uzewnętrznia się kolizja interesów dwóch podmiotów, tj. państwa i podatnika. Z jednej strony państwo – zgodnie z postanowieniem art. 217 oraz art. 84 Konstytucji – ma niezwykle szeroką swobodę w zakresie ustawowego nakładania podatków.

Z drugiej jednak strony jest ono zobowiązane do respektowania fundamentalnych zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) oraz równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) i wywodzonej z niej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania (art. 84 Konstytucji). Dlatego też, skoro każde opodatkowanie ze swej istoty (niejako z natury podatku) narusza w określonym zakresie sferę wolności i praw ekonomicznych (a zwłaszcza prawo własności, ponieważ jest ingerencją w sferę praw podmiotowych), państwo musi również respektować szczególne znaczenie konstytucyjnych unormowań wyznaczających ramy tej ingerencji, w tym nienaruszalność prawnych i ekonomicznych granic opodatkowania⁶.

⁵ J. Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 17 i nast.

⁶ J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, Studia BAS Nr 2(54) 2018, s. 67–91.



Prof. dr hab. Paweł Borszowski
Członek Rady Naukowej KIDP,
Uniwersytet Wrocławski

Konstrukcja normatywna klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania została oparta w dużej części na dwóch rodzajach środków techniki prawodawczej, tj. określeniach nieostrych i definicjach legalnych. Jest to ciekawe rozwiązanie z punktu widzenia pewnego pogodzenia wartości zewnętrznych i wewnętrznych systemu prawa odniesionych do prawa podatkowego.

Unormowania prawa podatkowego oparte są na administracyjnoprawnej metodzie regulacji, stąd też wymóg właściwej precyzji

normatywnej staje się kluczowy. Zapewnieniu tego wymogu mają służyć definicje legalne dość często używane w przepisach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednocześnie z uwagi na cel regulacji tej klauzuli ustawodawca korzysta także z rozwiązań będących określeniami nieostrymi, które następnie wyjaśnia w ramach wskazanych definicji legalnych. To powiązanie dwóch różnych rozwiązań legislacyjnych staje się charakterystyczne dla tego obszaru regulacji, ale jednocześnie staje się

podstawą do badania determinantów, w oparciu o które ustawodawca powinien formułować definicje legalne, których zadaniem jest ograniczenie obszaru nieostrości.

Można jednak wskazać determinanty, jakimi powinien kierować się normodawca, tworząc definicje legalne ograniczające nieostrość przepisów prawa podatkowego z odniesieniem do rozwiązań przyjętych w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Biorąc pod uwagę powyższe, w obecnym kształcie normatywnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należałoby rozważyć zwiększenie zakresu definicji legalnych ograniczających obszar nieostrości użytych zwrotów.

Unikanie opodatkowania we współczesnej podatkowej nomenklaturze oznacza działania podejmowane w granicach prawa przez podatnika w celu obniżenia ciężaru podatkowego. Działanie takie należy odróżnić od uchylania się od opodatkowania, co oznacza działanie niezgodne z prawem, nielegalne. Obejście prawa podatkowego jest jednym ze sposobów unikania podatku, nie zaś uchylania się od opodatkowania, które opiera się na czynnościach nielegalnych. Obejście prawa podatkowego obejmuje też pojęcia planowania podatkowego i oszczędzania podatkowego, które oznaczają obniżanie zobowiązań podatkowych w wynik powstrzymywania się lub ograniczenia działań skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego oraz obniżanie zobowiązań podatkowych zgodnie z celem i wolą ustawodawcy (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 października 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 521/18).

Niemniej wiele obecnych form unikania opodatkowania budzi ze strony władz skarbowych, zarówno krajowych, jak i międzynarodowych, liczne kontrowersje i jest przedmiotem regulacji prawnych, które mają zapobiec niezgodnej z duchem prawa ucieczce od podatku.

Zgodzić należy się z tezą, że „w praktyce nie jest możliwe wytyczenie sztywnej granicy pomiędzy legalnym unikaniem opodatkowania, tj. gdy [...] przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku, możliwe jest dokonywanie takich czynności cywilnoprawnych, w wyniku których jest stosowane najniższe opodatkowanie, a obchodzeniem prawa podatkowego, tj. wykorzystywaniem prawa cywilnego do uchylania się od opodatkowania. O tym, czy podatnik unika opodatkowania w sposób legalny, czy też nie, każdorazowo decydują okoliczności faktyczne danej sprawy oraz elementy konstrukcyjne podatku, którego

ta sprawa dotyczy. Nie można z góry zakładać, że dana czynność cywilnoprawna została wykonana wyłącznie w celu uchylenia się od opodatkowania, gdyż każde rozstrzygnięcie sprawy winno mieć charakter indywidualny. W takich przypadkach konieczne jest ustalenie *in concreto*, jaka była rzeczywista treść czynności cywilnoprawnej, jaką miała rzeczywistą przyczynę i jaki był jej przebieg” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1195/06).

Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, w obowiązującym stanie prawnym nie występuje żadna norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej – określonej w ustawie – wysokości (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5/41). Trybunał Konstytucyjny zakwestionował tym samym konstytucyjność sankcjonowania

czynności prawnych, których jedyną istotną korzyścią jest obniżenie opodatkowania. Jego zdaniem niezgodne z konstytucją jest wymaganie od obywatela, by każdorazowo ustalał, czy w danym przypadku istnieje alternatywa skutkująca wyższym opodatkowaniem. Planowanie podatkowe może opierać się na doborze form obrotu gospodarczego, który pozwoli na osiągnięcie pożądanego rezultatu gospodarczego bez wkraczania w pole obowiązku podatkowego. Każdy podatnik ma prawo do takiego kształtowania swoich spraw, ażeby związane z nimi obciążenia podatkowe były jak najniższe. Jeżeli zachowanie podatnika nie narusza norm etycznych – nie może zostać uznane za niemoralne.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny podkreślał, że istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie maksymalizacja zobowiązań podatkowych (por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn.



Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk
Przewodnicząca Rady Naukowej KIDP,
Uniwersytet Warszawski

Różnice między klauzulami ogólnymi i szczególnymi dotyczą różnych aspektów i nie jest obojętne dla podatnika, która z nich zostanie zastosowana w jego indywidualnej sprawie. Przesłanki charakterystyczne dla ogólnej klauzuli są następujące: przesłanka korzyści podatkowej, przesłanka sztuczności versus przesłanka celu ekonomicznego transakcji, przesłanka celu działania podatnika i przesłanka sprzeczności (z prawem podatkowym, ustawą podatkową, przepisem ustawy

podatkowej). Klauzule (przepisy) szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania mogą zawierać niektóre przesłanki charakterystyczne dla klauzuli ogólnej (np. przesłankę celu ekonomicznego) lub nie zawierać takich przesłanek, a podatkowe stany faktyczne, których dotyczą, są najczęściej bardziej konkretne czy zobiektywizowane (np. zawierają liczbowo określone wskaźniki, limity bądź terminy). O ile dla zastosowania klauzuli ogólnej fundamentalne znaczenie ma udowodnienie

unikania opodatkowania, o tyle w przypadku wielu klauzul (przepisów) szczególnych taka przesłanka nie występuje. Istotne znaczenie mają jednak relacje między nimi – zarówno jeśli chodzi o klauzule w prawie krajowym, jak i międzynarodowym – takie jak kolejność stosowania, wykluczanie lub uzupełnianie, zakres ochrony podatnika przy ich stosowaniu. Na gruncie prawa międzynarodowego wyjaśnienia wymagają relacje pomiędzy klauzulą ogólną (PPT), a dotychczasowymi klauzulami szczególnymi, a także możliwość stosowania klauzul krajowych do przeciwdziałania nadużyciu tych umów, które nie zawierają środków anty-abuzywnych.



Dr Michał Wilk

Radca prawny, doradca podatkowy,
Uniwersytet Łódzki

Przepisy MDR rodzą liczne i istotne zastrzeżenia z punktu widzenia ich zgodności z elementarnymi zasadami państwa prawnego oraz powszechnie przyjmowanymi wartościami unijnymi i europejskimi. Wiele elementów norm MDR narusza konstytucję oraz prawo Unii Eu-

(naruszanymi wartościami) a chronionymi wartościami – zasada proporcjonalności sensu stricto.

Już konstrukcja dyrektywy MDR może budzić wątpliwości, co do realizacji zasady proporcjonalności, co szeroko jest komentowane w doktry-

Jeśli konstrukcja instytucji raportowania schematów podatkowych wynikająca z dyrektywy MDR budzi wątpliwości co do zgodności z zasadą proporcjonalności, to polskie rozwiązania w tym zakresie rażąco tę zasadę naruszają.

Założywszy, że:

- celem polskich przepisów jest także dostarczanie informacji o funkcjonowaniu ulg i zwolnień
- obowiązkiem raportowania objęte są także uzgodnienia krajowe
- sankcje za naruszenie obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych dochodzą do kwoty 21,6 mln zł

– to naruszane (rażąco!) wartości i prawa jednostki, a także rozmiar sankcji pozostają w daleko idącej dysproporcji do zakładanych celów (statystyka ulg i zwolnień, ale nawet i sama walka z unikaniem opodatkowania) oraz nie spełniają testu niezbędności (do badania statystyki wystarczyłyby informacje już posiadane przez MF i KAS, do walki z unikaniem opodatkowania nie jest konieczne nakładanie na profesjonalnych pełnomocników obowiązków mogących naruszać tajemnicę zawodową i naruszających zaufanie podatników).

Naruszane wartości i prawa jednostki, a także rozmiar sankcji pozostają w daleko idącej dysproporcji do zakładanych celów

ropejskiej – w tym w szczególności prawo pierwotne UE, którego elementem jest Karta Praw Podstawowych i prawa człowieka wyrażone w Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka.

Przed wszystkim regulacjom tym można zarzucić naruszenie zasady proporcjonalności – będącej jedną z podstawowych reguł demokratycznego państwa prawnego – wyrażonej zarówno w konstytucji, jak i prawie pierwotnym Unii Europejskiej. W uproszczeniu test proporcjonalności zakłada, że dana regulacja, powinna:

- móc doprowadzić do zakładanych skutków (test skuteczności),
- być niezbędna do osiągnięcia zakładanego celu (przy zastosowaniu możliwie najmniej uciążliwych środków) – test niezbędności oraz
- zachowywać proporcje pomiędzy nakładanymi ciężarami

nie międzynarodowej. Rodzi się pytanie, czy nakładanie na podatników oraz tzw. pośredników obowiązku zgłaszania schematów podatkowych nie wychodzi daleko poza to, co jest niezbędne, dla realizacji celów w postaci przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Dziś państwa dysponują całym wachlarzem ogólnych i szczególnych mechanizmów przeciwdziałających temu zjawisku.

21,6 mln zł

wynosi w Polsce maksymalna kara
za złamanie przepisów dotyczących
raportowania schematów podatkowych.

I SA/Gd 771/01 oraz wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 r., III SA 2602/00). Co więcej, żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego, gdy działania te mieszczą się w granicach prawa (zamiast wielu zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 2327/12). Przyjmuje się w związku z tym, że jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa (por. glosa K. Zagrobelnego do wyroku NSA z dnia 9 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Gd 2036 /97, OSP 2001/10/521).

Oceniając pierwszą próbę polskiego ustawodawcy wprowadzenia klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania,⁷ Trybunał Konstytucyjny wskazał że nie budzi zastrzeżeń konstytucyjno-prawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Każda taka reakcja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników. W jego ocenie klauzula podobnego rodzaju powinna spełniać następujące standardy:

1. zostać jednoznacznie określona w konkretnych przepisach ordynacji podatkowej;
2. być poprawna z językowego punktu widzenia, logiczna, jasna i precyzyjnie sformułowana w taki sposób, aby obywatel mógł przewidzieć konsekwencje swych zachowań;

W obowiązującym stanie prawnym nie występuje żadna norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej – określonej w ustawie – wysokości.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5/41

3. umożliwiać osiągnięcie maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli;
4. unikać zwrotów niepozwalających na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ściśła” oraz że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących”;
5. określać skutki decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, a w szczególności wskazywać, czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny;
6. być wolna od rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej.

⁷ art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

W konsekwencji ww. wyroku TK na ponad dziesięć lat porzucono prace, ustawodawcze nad wprowadzeniem w to miejsce klauzuli w nowym kształcie. Niemniej w informacji z dnia 17 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego” Najwyższa Izba Kontroli

jej nowego kształtu, obowiązującego od dnia 15 lipca 2016 r. (art. 119a ordynacji podatkowej)¹⁰.

Ustawodawca deklarował, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec pra-

Aby być na bieżąco ze zmianami w prawie, każdy przedsiębiorca i konsument w Polsce powinien każdego dnia przeczytać **58 stron** nowych ustaw i rozporządzeń.

stwierdziła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania „na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego”⁸. Również Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))⁹ zmobilizowały polskiego ustawodawcę do przywrócenia tej instytucji do polskiego systemu prawa podatkowego i nadania

wa cywilnego¹¹. Nie ma jednak wątpliwości, że organy podatkowe jeszcze przed wprowadzeniem omawianej klauzuli dysponowały instrumentami wystarczającymi do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania¹².

Powołując się na konieczność pełniejszej realizacji wywodzonych z art. 84 Konstytucji – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz mając na celu dalsze ograniczanie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej, ustawodawca wprowadził do systemu

⁸ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf> (dostęp 6.11.2019).

⁹ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+XML+V0//PL#BKMD-8>.

¹⁰ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 846, z późn. zm.).

¹¹ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 367, prace Sejmu VIII kadencji.

¹² Szerzej B. Kubista, *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?* [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2016, s. 93–95.



Piotr Szalbierz

Radca prawny, doradca podatkowy

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzona do ordynacji podatkowej w swoich definicjach zawiera szereg zwrotów nieokreślonych. Powoduje to poważne rozbieżności interpretacyjne i problemy związane z subsumpcją pod jej hipotezę stanów faktycznych. Podatnicy nie wiedzą, czy działania, które planują przeprowadzić, są bezpieczne i nie spowodują negatywnych konsekwencji związanych z zastosowaniem GAAR przez KAS. Niepewność ta szczególnie jest widoczna po zniesieniu limitu 100 000 zł oszczędności podatkowej od 1 stycznia 2019 r.

Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są przepisami szczególnymi i wyjątkowymi. Zgodnie z zasadami wykładni prawa powinny być one interpretowane w sposób ścisły, a nawet zawężający. Dotyczy to także zwrotów

nieokreślonych zawartych w treści tych przepisów. Normy klauzuli powinny być interpretowane poprzez zastosowanie reguł językowych, systemowych i funkcjonalnych. Niezbędnym jest przeprowadzenie ich wykładni w zgodzie z konstytucją, w szczególności z zasadą państwa prawa, proporcjonalności, wolności gospodarczej, a także szczególnie istotną zasadą in dubio pro tributario. Interpretacja ta musi być też zgodna z normami prawa unijnego, w szczególności z przepisami dyrektywy ATAD, a także uwzględniać jej cel. Zwrócić uwagę należy również na orzecznictwo TSUE i określona w nim instytucję nadużycia prawa. Orzecznictwo to, pomimo faktu, iż dotyczy głównie przepisów VAT, jest ważną wskazówką do prawidłowej wykładni przepisów GAAR.

Zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo sądowe powinny

jak najszybciej stworzyć standardy wykładni przepisów klauzuli, tak żeby ich stosownie było zastrzeżone do agresywnych optymalizacji podatkowych, w których podatnicy, poprzez całkowicie sztuczne struktury, próbują unikać opodatkowania. Standardy te powinny stanowić tamę dla prób kwestionowania przez organy skarbowe każdego działania podatnika, które powoduje jakąkolwiek korzyść podatkową.

W aktualnych realiach gospodarczych konkurencja wymusza szybkie działania w celu dostosowania się do wymogów rynku. Podatnicy muszą mieć pewność, iż ich działania gospodarcze, w tym restrukturyzacje, nie będą mogły być kwestionowane przez organy skarbowe na podstawie przepisów GAAR, jeżeli celem tych działań nie była agresywna optymalizacja podatkowa. Warunkiem szybkiego rozwoju gospodarczego jest pewność prawa, które powinno być zapewnione również przez właściwe stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

podatkowego kolejne przepisy stanowiące element ewolucji tzw. generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹³, a także ustanowił obowiązek przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych¹⁴. Jak podnieszono w uzasadnieniu projektu ustawy:

1. wprowadzenie tego obowiązku wypełni lukę w systemie podatkowym,

która powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane,

2. wprowadzenie zasad raportowania powinno zniechęcić podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania przy użyciu schematów podatkowych.

¹³ Zob. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk 2860, prace Sejmu VIII kadencji.

¹⁴ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193).



Anna Justyńska
Doradca podatkowy,
Uniwersytet Łódzki

Do końca 2018 roku obowiązywał przepis, zgodnie z którym klauzula ogólna może znaleźć zastosowanie tylko wówczas, gdy zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwoliło na skuteczne przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w danym przypadku. Został on jednak uchylony i aktualnie brak jest wyraźnego ustawowego unormowania tej materii.

Niezależnie jednak od obowiązywania takiego przepisu, stosowanie w określonych przypadkach klauzul szczególnych, które posługują się w swej treści pojęciami nieostrymi, należy uznać za bardziej przystępny sposób zakwestionowania korzyści

podatkowych przez organy podatkowe, niż stosowanie klauzuli ogólnej. Zastosowanie klauzuli szczególnej omawianego rodzaju prowadzi do wystąpienia tożsamyh skutków, jakie osiągnięte zostałyby poprzez zastosowanie klauzuli ogólnej – odmowy zastosowania zwolnienia przedmiotowego, a także naliczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Jednocześnie jednak organy podatkowe nie zostają zobowiązane do stosowania odrębnej procedury, czy wykazania, że osiągnięta korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej bądź jej przepisu. Przyjętość zastosowania w danym

przypadku klauzuli szczególnej, przejawiająca się w powyżej wskazanych różnicach, godzi jednak w prawa podatników, którzy pozbawieni zostają gwarancji proceduralnych przysługujących im w przypadku postępowania dotyczącego stosowania klauzuli ogólnej.

Klauzula ogólna oraz klauzule szczególne posługują się ponadto podobnymi zwrotami niedookreślonymi, takimi jak „uzasadnione przyczyny ekonomiczne” czy „racjonalność ekonomiczna”. Powstaje zatem pytanie, czy wykładnia zwrotów stosowanych na gruncie klauzul szczególnych powinna opierać się na wykładni zwrotów stosowanych w treści klauzuli ogólnej, a jednocześnie, czy wskazówek co do wykładni tych pojęć można doszukiwać się w orzecznictwie TSUE.

3. Polska administracja skarbową potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Tego rodzaju informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe, i podjęcia stosownych działań. Dostęp do właściwych informacji już na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków.

Jak się wydaje, zmiany uchwalone w 2018 r. są – w negatywnym znaczeniu – przełomowe dla polskiej legislacji podatkowej, której jakość od dawna krytykowano. Nie można było spodziewać się dalszego i to tak znaczącego pogorszenia zasad przyzwoitej legislacji. Nowe regulacje tworzone są nie tylko w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, ale przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Efektem jest rażąco niski poziom legislacji, który próbuje projektodawca ukrywać poprzez wydawanie objaśnień podatkowych, prowadząc *de facto* do denormatywizacji ustawy. Co jednak najbardziej istotne, wiele nowych regulacji wywołuje duże wątpliwości, nie tylko interpretacyjne, ale przede wszystkim, w zakresie ich zgodności z konstytucją.

Choć pochodząca z 1997 r. polska ustawa zasadnicza zagadnieniom podatkowym poświęca wprost cztery artykuły – art. 84, art. 123, art. 168 i art. 217 – to łatwo zauważyć, że do stanowienia podatków oraz kształtowania systemu podatkowego od-

a więc określoności prawa i dochowania trybu jego stanowienia. Elementem sprawiedliwości społecznej jest natomiast sprawiedliwość podatkowa, która w orzecznictwie konstytucyjnym oraz doktrynie wiązana jest z zasadami powszechności

Nowe regulacje tworzone są nie tylko w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, ale przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych.

nieść należy również pozostałe jej przepisy, wymieniając w pierwszym rzędzie art. 1, wyrażający fundamentalną istotę państwa polskiego – Rzeczypospolitej – jako dobra wspólnego wszystkich obywateli. W kontekście danin publicznych i ich szczególnej kategorii – podatku, postanowienia art. 1 Konstytucji wskazują więc, że wprowadzając obowiązek ponoszenia tego rodzaju świadczeń publicznych, należy brać pod uwagę te wszystkie wartości tworzące państwowość polską, rozwijające i podtrzymujące ją, które konstytucja wiąże z zasadą dobra wspólnego, a które wyrażone zostały w poszczególnych jej jednostkach redakcyjnych.

Drugim istotnym przepisem odnoszącym się do stanowienia podatków jest art. 2, statuujący zasady demokratycznego państwa prawnego oraz sprawiedliwości społecznej. Z pierwszej z przywołanych zasad w orzecznictwie TK oraz w doktrynie wyprowadza się zasadę zaufania (lojalności) oraz związaną z nią zasadę pewności prawa, na które składają się zasady: ochrony praw nabytych, ochrony interesów w toku, zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, zakazu retroakcji, nakazu odpowiedniej *vacatio legis*, a także prawidłowej legislacji,

(art. 84 Konstytucji) i równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), rozumianej jako: identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnej i relewantnej.

Fundamentalnym przepisem odnoszącym się do materii podatkowej jest art. 84 Konstytucji, wprowadzający zasadę powszechności w ponoszeniu ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, a zarazem ograniczający ten obowiązek wyłącznie do tych, które są określone w ustawie. Jak podkreśla w swym orzecznictwie TK: płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Art. 84 Konstytucji z jednej strony zobowiązuje więc każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym, z drugiej zaś strony nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych i proporcjonalnych

do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych¹⁵.

Należy stwierdzić, że konstytucja określając zarówno formalne, jak i materialne granice władztwa podatkowego państwa, kładzie główny nacisk na te pierwsze, wyróżniając wśród nich wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków (art. 217 i 84 Konstytucji) oraz wyprowadzane z zasady demokratycznego państwa prawnego zasady zaufania (lojalności)

362 strony

**miały łącznie wszystkie uchwalone
w 2018 roku projekty ustaw
podatkowych. To najwyższy wynik
od 15 lat.**

i pewności prawa, na które składają się: zasada ochrony praw nabytych oraz interesów w toku, zasada bezpieczeństwa prawnego, zakaz działania prawa wstecz (retroakcji), nakaz odpowiedniej *vacatio legis*, nakaz określoności prawa, konieczność dochowania trybu stanowienia prawa.

Drugą grupę ograniczeń konstytucyjnych w nakładaniu ciężarów podatkowych stanowią ograniczenia materialne, obejmujące ograniczenia odnoszące się do zasad wprowadzania (nakładania) obowiązku podatkowego przez ustawodawcę zwykłego oraz, ograniczenia co do treści tego obowiązku. Konstytucja odnosi się wyłącznie do pierwszej kategorii – ograniczeń dotyczących zasad wprowadzania (nakładania) obowiązku podatkowego, wśród których wyróżnić należy zasady dobra wspólnego (art. 1), sprawiedliwości podatkowej (art. 2), proporcjonalności (art. 2 i 31 ust. 3), równości (art. 32), powszechności (art. 84).

Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu. W tym zakresie nie spełnia wymagań konstytucyjnych, co do ograniczania praw i wolności jednostki takie stanowienie podatków, które prowadzi do nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego. Zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji powinna być przy tym rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy. Dotyczy ona bowiem jedynie formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej¹⁶. Jej naruszenie oznacza, że cel regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nie skuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne)¹⁷.

¹⁵ Wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK-A ZU 2011, nr 5, poz. 43; por. także wyroki TK: z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK-A ZU 2002, nr 6, poz. 83 oraz z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU 2000, nr 3, poz. 86.

¹⁶ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9.



Andrzej Marczak

Wiceprzewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych

Z perspektywy zawodów zaufania publicznego, przede wszystkim doradców podatkowych, zastrzeżenia budzi sposób, w jaki ustawodawca uregulował kwestię tajemnicy zawodowej. Dyrektywa MDR pozostawia państwowi członkowskiemu szeroki zakres swobody w tym zakresie, gdyż pozwala im na przyjęcie rozwiązań umożliwiających zwolnienie podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy zawodowej z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, jeżeli wiązałoby się to z naruszeniem tajemnicy zawodowej. Zgodnie z Dyrektywą MDR, w takiej sytuacji, podmiot zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej powinien jednak poinformować o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym inny podmiot pełniący funkcję pośrednika, a w razie jego braku, samego podatnika.

Polski ustawodawca skorzystał z powyżej opisanej możliwości i przyjął jako zasadę, że podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schematach podatkowych niestandaryzowanych, zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej (promotorzy lub wspomagający), zamiast przekazać informację o schemacie podatkowym do organów podatkowych, powinny pisemnie poinformować o tym obowiązku inne zobowiązane podmioty oraz samego podatnika (korzystającego). Jednocześnie ustawodawca zastrzegł, że podmiot zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej powinien dokonać raportowania schematu

podatkowego, jeżeli „został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie”. Należy jednak podkreślić, że dokonując implementacji przepisów Dyrektywy MDR, ustawodawca nie określił – w ordynacji podatkowej, czy też w przepisach ustawy o doradztwie podatkowym – trybu, w jakim klient miałby zwolnić doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że klient nie może skutecznie zwolnić doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Zwolnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest możliwe tylko według przepisów szczególnych. Przykładowo możliwość oraz tryb zwolnienia z tajemnicy została przewidziana w art. 104 prawa bankowego, w stosunku do tajemnicy bankowej, czy art. 150 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Analogicznego rozwiązania nie zawarto natomiast na gruncie ustawy o doradztwie podatkowym.

Należy zatem stanąć na stanowisku, że przepis art. 86b § 4 ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim reguluje postępowanie na wypadek zwolnienia promotora z tajemnicy zawodowej przez korzystającego, może mieć zastosowanie wyłącznie do niektórych rodzajów tajemnicy zawodowej, ale nie ma zastosowania do tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego.

Niezależnie od powyższego należy podkreślić, że przepisy regulujące

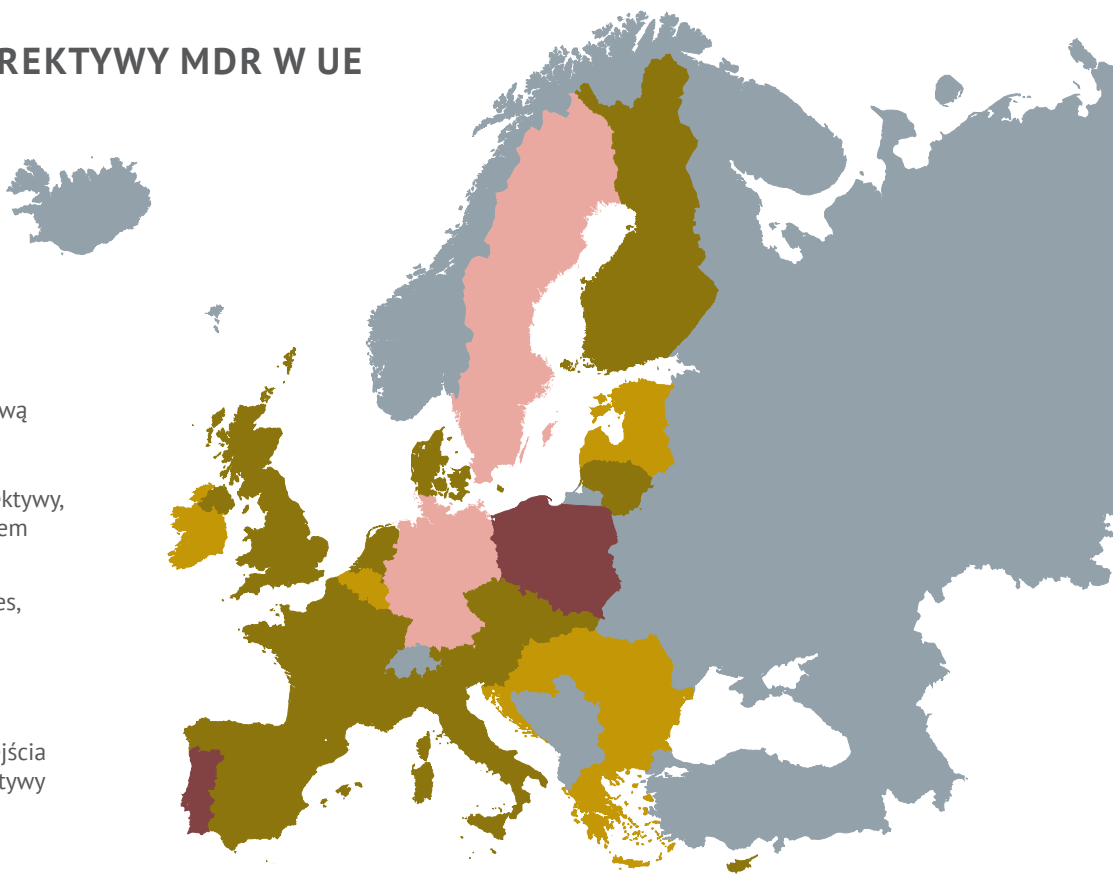
funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążyący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo. Obowiązek ten jest także elementem ich etyki zawodowej, a jego naruszenie stanowi podstawę odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz karnej. Tajemnica zawodowa funkcjonuje w interesie klienta, realizując konstytucyjne prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do prywatności, które chronione są nie tylko na gruncie Konstytucji RP, ale także na podstawie norm prawa europejskiego i międzynarodowego.

W kontekście powyższego, ustawodawca wprowadzając w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej niczym nieograniczony obowiązek ujawniania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych jako promotorów (lub wspomagających), a także nie ustanawiając w tym zakresie przesłanek i trybu zwolnienia z tajemnicy zawodowej uchybił dyrektywom ochrony tajemnicy zawodowej. Poziom wadliwość legisłacyjną ww. przepisów skutkuje zatem brakiem możliwości zastosowania ich jako podstawy zwolnienia doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej przez klienta.

Końcowo należy podkreślić, że praktyki organów Państwa, których skutkiem jest zagrożenie lub naruszenie tajemnicy zawodowej, godzą w zaufanie obywateli do państwa, prowadzą do utraty poczucia bezpieczeństwa, podważając wiarygodność oraz legitymację wymiaru sprawiedliwości. Takie postępowanie godzi w podstawowe zasady państwa prawa, prowadząc jednocześnie do erozji tych zasad.

IMPLEMENTACJA DYREKTYWY MDR W UE

-  Implementacja w kształcie w pełni zgodnym z dyrektywą
-  Implementacja w sposób zbliżony do brzmienia dyrektywy, z nieznacznym rozszerzeniem zakresu
-  Znacząco rozszerzony zakres, obejmujący m.in. schematy krajowe, inne (dodatkowe) podatki
-  Brak wypracowanego podejścia co do implementacji dyrektywy



Z art. 2 Konstytucji Trybunał wywodzi także zakaz stanowienia niewykonalnych konstrukcji normatywnych. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że wprowadzić prawo podatkowe może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych, ale jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny – w danym stanie prawnym i faktycznym – sposób (stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe), realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego

uprawnienia¹⁸. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa¹⁹.

Konstytucja nie określa natomiast zasad kształtowania treści obowiązku podatkowego, pozostawiając w tym zakresie pełną swobodę ustawodawcy zwykłemu, limitowaną jedynie względami formalnymi oraz materialnymi ograniczeniami nakładania ciężarów podatkowych.

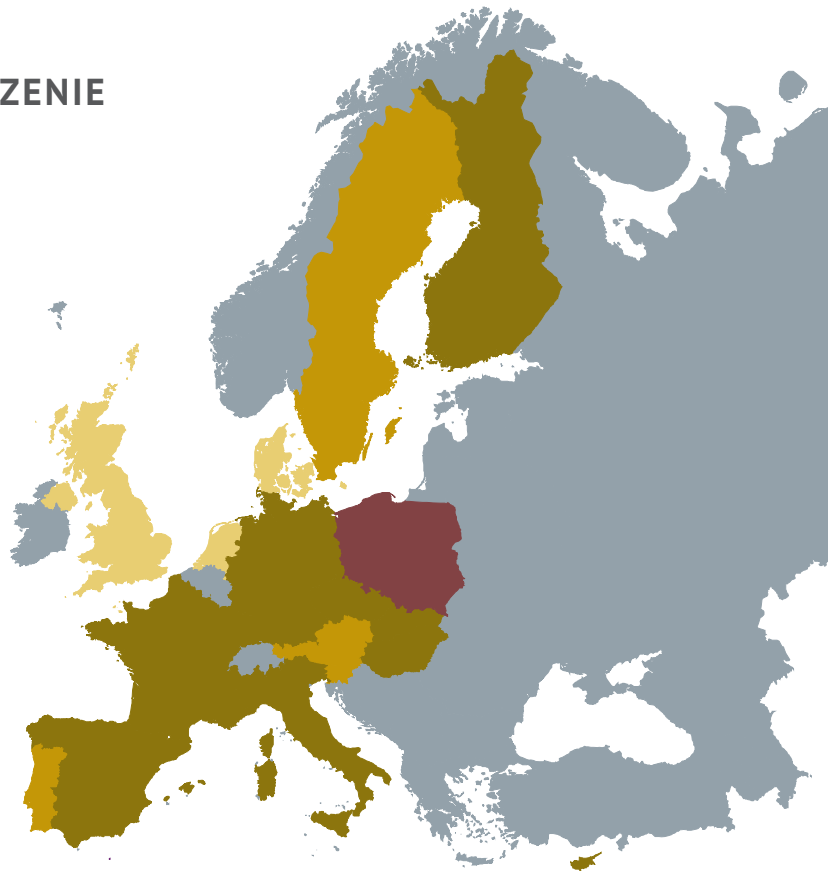
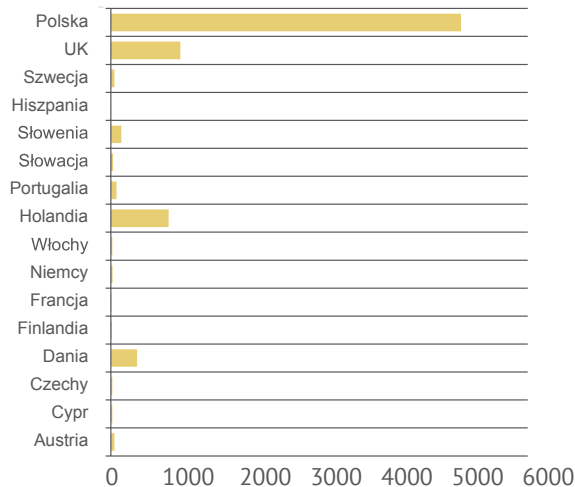
Tym samym tylko te aspekty – ograniczenia formalne oraz materialne we wprowadzaniu i modyfikowaniu obowiązku podatkowego – mogą być oceniane w toku badania konstytucyjności przepisów

¹⁸ A. Michalak, A. Szymczak, *Ocena prawa podatkowego wynikająca z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, J. Kulicki (red.), Warszawa 2017, s. 56 i nast.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 4 czerwca 2013 r., P 43/11, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 55.

MAKSYMALNE SANKCJE ZA NARUSZENIE OBOWIĄZKU RAPORTOWANIA

- Sankcje do EUR 30 000
- Sankcje pomiędzy EUR 30 000 a EUR 150 000
- Sankcje pomiędzy EUR 150 000 a EUR 1 mln
- Sankcje powyżej EUR 1 mln



podatkowych. Niemniej należy uznać, że wszystkie elementy polityki podatkowej podlegają ocenie zgodności z konstytucją, choć tylko w odniesieniu do wspomnianych wcześniej wymogów formalnych stanowienia podatków oraz materialnych odnoszących się do nakładania lub modyfikowania przez władzę ustawodawczą obowiązku podatkowego²⁰.

Odnosząc powyższe do intencji ustawodawcy, jaka towarzyszyła wprowadzeniu jak najszerzego podmiotowo i przedmiotowo obowiązku raportowania schematów podatkowych (tj. wykorzystania

tego instrumentu jako źródła informacji dla administracji podatkowej o ewentualnych lukach w prawie umożliwiających optymalizację podatkową, w celu dokonania odpowiednich zmian legislacyjnych),²¹ należy przywołać wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83). W orzeczeniu tym Trybunał uznał, że regulacja wprowadzająca powszechny obowiązek składania deklaracji majątkowych nie odpowiada wymogom ustanowionym w art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż obowiązki z niej wynikające nie są konieczne do realizacji uzasadnionego

²⁰ Szerzej na temat wypowiedzi TK o konstytucyjnych zasadach tworzenia prawa podatkowego zob. A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Monitor Podatkowy 7/2017, s. 39 i nast.

²¹ Autorskim pomysłem projektodawców jest przy tym, aby podatnicy raportowali wszystko, co może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, nawet jeżeli działanie podatnika dotyczy korzystania z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy.



Dr Aneta Nowak-Piechota
Uniwersytet Łódzki

Istota podatku od wyjścia zakłada fikcję, że podatnik w razie wystąpienia zdarzenia powodującego opodatkowanie zbywa swój majątek i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu zysku ze zbycia składników majątku. W ten sposób państwa starają się zapobiegać zjawisku unikania opodatkowania w państwie wyjścia i w konsekwencji poddania się jurysdykcji

podatkowej państwa wejścia (co de facto może oznaczać brak opodatkowania lub zmniejszenie jego ciężaru).

Istnieją wątpliwości, czy wprowadzony do prawa polskiego podatek od wyjścia realizuje powyżej wskazany cel tej regulacji. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że podatek ten służy także zapobieganiu utracie wpływów budżetowych oraz

uzyskiwaniu dodatkowych dochodów przez państwo. W tym kontekście analizy wymagają poszczególne elementy konstrukcji omawianego unormowania, a w szczególności należy zwrócić uwagę na koncepcję opodatkowania osób fizycznych w odniesieniu do tzw. majątku osobistego. Konieczna wydaje się modyfikacja obecnych przepisów, która w większym zakresie zapewni realizację celu podatku od wyjścia jako szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a także zgodność z prawem Unii Europejskiej i zasadami konstytucyjnymi.



Tomasz Hatylak
doradca podatkowy

Przepisy dotyczące *exit tax* obowiązują od blisko roku. Przez ten czas pojawiło się szereg wątpliwości co do ich zastosowania w praktyce, a jednocześnie nadszedł czas podsumowania zebranych doświadczeń w stosowaniu nowych regulacji,

szczególnie w odniesieniu do istniejących na rynku rozwiązań prawnych dotyczących ochrony majątku i sukcesji oraz transakcji M&A.

Z orzecznictwa TSUE wynika określony model regulacji *exit tax* szczególnie w zakresie

opodatkowania aktywów stanowiących majątek prywatny osób fizycznych. Już w przypadku porównania skutków podatkowych dla typowych transakcji polegających na przeniesieniu kontroli lub reorganizacji majątkiem prywatnym wynikających z obowiązujących polskich regulacji i modelowego *exit tax* pojawiają się wątpliwości czy rzeczywiście cel ustawodawcy jest właściwie realizowany.

konstytucyjnie celu i nie zapewniają jego osiągnięcia, a także z tego powodu, że „zamiarzone potencjalne i hipotetyczne cele usprawnienia pracy aparatu podatkowego pozostają w wyraźnej dysproporcji do ciężaru, jaki stanowi dla osób fizycznych konieczność zgromadzenia niezbędnych danych, opracowania deklaracji, oszacowania całości majątku i wysokie (karalne) ryzyko ich subiektywnie niezawinionej nierzetelności”. Osiągnięcie korzyści podatkowych

w formie optymalizacji podatkowej (nie przez uchylanie się od opodatkowania) nie stanowi przestępstwa. W omawianym zakresie mamy więc do czynienia z dążeniem do pozyskiwania przez władzę publiczną „niekoniecznych, lecz wygodnych” informacji o jednostce. Jednak względy celowości, ani wspomnianej „wygody” organów władzy publicznej nie mogą *per se* uzasadnić naruszenia autonomii informacyjnej jednostki.

Prawo podatkowe stanowi jeden z najważniejszych obszarów regulacji prawnej w nowoczesnym państwie prawnym. Wskazywany znaczny stopień swobody ustawodawcy w tworzeniu i kształtowaniu norm prawa podatkowego powinien mieć granice wyraźnie określone w Konstytucji – należy je podporządkować zasadom wyprowadzonym z ustawy zasadniczej.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 14 grudnia 1994 r. stwierdził: „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa” (sygn. K 8/93, OTK 1986-1995/t4/1993/cz2/43). „Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym” (orzeczenie z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27).

Niemniej równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jest pogląd, że daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych wymogów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwolonej legislacji (por. wyrok z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K. 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

Trybunał Konstytucyjny przypomina również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych²². Jako naruszenie konstytucji Trybunał uznawał zatem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie skutków prawnych jego zachowań²³.

W konsekwencji – choć ustrojodawca nie określił wprost materialnych granic, których powinien przestrzegać ustawodawca – fundamentem konstytucyjnych granic wszelkich obowiązków podatkowych powinna być zasada dobra wspólnego, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także prawo własności i wolność działalności gospodarczej.

Opracowanie: **dr Anna Michalak**
Uniwersytet Łódzki

²² Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.

²³ Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448 oraz wyroki TK z dnia: 10 października 1998 r., K 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83, 25 października 2004 r., SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94.

REKOMENDACJE

Pozycja Polski w rankingu gospodarek o przepisach najbardziej przyjaznych biznesowi systematycznie spada (zob. raport Banku Światowego Doing Business 2020). W 2020 r. zajęliśmy 40. miejsce wśród 190 badanych państw (w 2019 r. Polska zajmowała 33. pozycję, a w 2018 r. – 27.). Pogorszenie pozycji Polski w rankingu w porównaniu z rokiem ubiegłym wynika głównie z wydłużenia się czasu poświęcanego na płacenie podatków przez przedsiębiorców (tj. liczba godzin potrzebnych do rozliczeń podatkowych wzrosła w 2019 r. z 260 do 334 godzin).

Ustawodawca w ostatnich latach w celu, czy też pod pretekstem uszczelnienia polskiego systemu podatkowego, wprowadził w pośpiechu szereg nowych i rewolucyjnych (gdyż daleko wykraczających poza obowiązki implementacji dyrektyw UE) oraz nieprzemyślanych (o czym świadczy odraczanie w drodze rozporządzeń terminu ich wejścia w życie) regulacji. Za szczególnie niepokojące należy uznać przy tym takie działanie ustawodawcy, gdy z pominięciem uwag ze strony partnerów społecznych ustawodawca podatkowy wprowadza nowe przepisy, a potem rozpoczyna konsultacje z podatnikami w celu wypracowania wspólnego rozumienia niejednoznacznych regulacji w postaci objaśnień, które przecież nie stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego, a przez to nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec podatników.

Mając na uwadze wskazane standardy konstytucyjne i wątpliwości co do zgodności ostatnich zmian w prawie podatkowym z tymi standardami, należy podkreślić, że jako niezwykle aktualne jawią się zgłaszane od dawna postulaty:

1.

ustanowienia zasady domniemania uczciwości podatnika skutkującej zmianą relacji między organami podatkowymi a podatnikami;

2.

ustanowienia instrumentów ochrony podatnika przed skutkami nieprecyzyjnego, niespójnego prawa podatkowego, w tym niedopuszczającej wyjątków zasady, aby wątpliwości prawne interpretować na korzyść podatnika;

3.

bezwzględne przestrzegania obowiązujących regulacji prawnych i dobrych praktyk w zakresie projektowania, konsultowania, uchwalania przepisów prawa podatkowego oraz ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* dla ich wejścia w życie (w szczególności z wyłączeniem retrospektywności nowego prawa);

4.

rozpoczęcia dyskusji, gdzie kończy się w pełni dopuszczalne planowanie podatkowe, a zaczyna nielegalne unikanie opodatkowania;

5.

stworzenia stałej platformy wymiany poglądów i dyskusji pomiędzy fiskusem a podatnikami i doradcami podatkowymi;

6.

utworzenia niezależnego rzecznika praw podatnika.



Koncepcja raportu i realizacja: Paweł Prus
Nadzór merytoryczny i redakcja: dr Anna Michalak, Uniwersytet Łódzki
Współpraca: Łukasz Porada
Projekt graficzny i skład: Agnieszka Warda