

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Jan Rudowski

**Instrumenty uszczelniające system podatkowy
w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych**

Mikołaj Kondej, Michał Stępień

**Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko
unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw
Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**

Andrzej Raczko

**Zalecenia Międzynarodowego Funduszu Walutowego
w procesie reformowania polskiego systemu
podatkowego**

Joanna Połatyńska

**Z problematyki współpracy międzynarodowej
na przykładzie spraw podatkowych**

Building Trust in Taxation, red. B. Peeters,
H. Gribnau, J. Badisco, Intersentia,
Cambridge–Antwerp–Portland 2017
(Bogumił Brzeziński)



KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
4/2020





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2020

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – Redaktor językowy

(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020

Printed in Poland

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10060.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 5,4; ark. druk. 6,25

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Jan Rudowski Instrumenty uszczelniające system podatkowy w praktyce orzecniczej sądów administracyjnych	9
Mikołaj Kondej, Michał Stępień Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	39
Andrzej Raczko Zalecenia Międzynarodowego Funduszu Walutowego w procesie reformowania polskiego systemu podatkowego	55
Joanna Połatyńska Z problematyki współpracy międzynarodowej na przykładzie spraw podatkowych	83

Recenzje

<i>Building Trust in Taxation</i> , red. B. Peeters, H. Gribnau, J. Badisco, Intersentia, Cambridge–Antwerp–Portland 2017 (Bogumił Brzeziński)	95
--	----



Jan Rudowski*

INSTRUMENTY USZCZELNIAJĄCE SYSTEM PODATKOWY W PRAKTYCE ORZECZNICZEJ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Streszczenie. Podejmowane przez podatników – w tym przedsiębiorców – działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych to zjawisko powszechne i w pewnym sensie zrozumiałe. Z tych względów wprowadzane zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Nie budzi wątpliwości, że unikanie ciężaru podatkowego stoi w sprzeczności z celami opodatkowania – ta forma unikania opodatkowania powinna i może być zwalczana. Na ile trudnym zadaniem jest proces uszczelniania systemu podatkowego tak, aby spełnione zostały wymogi konstytucyjne, zgodność z prawem unijnym oraz zasady techniki prawodawczej, dowiodły wprowadzane w ostatnim okresie zmiany prawodawcze w tym zakresie. Potwierdziły to również problemy dotyczące stosowania w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych najważniejszych i mających znaczenie dla całego systemu poboru podatków rozwiązań wprowadzonych do ustawy Ordynacja podatkowa, tj. klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR) oraz informacji o schematach podatkowych (MDR). Jak dowodzi analiza dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych na tle stosowania wybranych instrumentów uszczelniających pobór podatków w Polsce, przesłanki ich zastosowania powinny każdorazowo być rozpatrywane na gruncie konkretnych okoliczności faktycznych, nie tylko pod kątem zasad praworzędności

* Prezes Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: jrudowski@nsa.gov.pl

i powszechności opodatkowania (art. 83–84 Konstytucji RP), ale także z uwzględnieniem zasady zaufania (art. 2 Konstytucji RP, art. 121 § 1 o.p.), która w demokratycznym państwie prawnym oznacza m.in., że postępowanie powinno być prowadzone w zaufaniu do podatnika. W orzecznictwie podkreślono ponadto, że przy wprowadzaniu tego rodzaju dolegliwych dla podatników rozwiązań w sposób szczególnie należy respektować zasadę proporcjonalności przy tworzeniu prawa.

Słowa kluczowe: podatki, prawo podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylene się od opodatkowania, klauzula ogólna, blokada rachunku bankowego, schematy podatkowe, sądy administracyjne

1. POTRZEBA USZCZELNIENIA SYSTEMU PODATKOWEGO

Podejmowane przez podatników – w tym przedsiębiorców – działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych to zjawisko powszechne i w pewnym sensie zrozumiałe. Zmniejszeniem ciężarów daninowych zainteresowane są praktycznie wszystkie podmioty obowiązane do ich ponoszenia. Negatywne zjawisko zwane unikaniem opodatkowania (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które np. dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń, czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją prawodawcy oraz celem i istotą regulacji podatkowych. Polegają one w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu podatku. W tym znaczeniu przez unikanie opodatkowania rozumie się zazwyczaj podejmowanie przez podatników legalnych działań zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowania lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpoznawanej z ekonomicznego, a nie formalnego punktu widzenia.

Na występowanie tego rodzaju niekorzystnych zjawisk zwrócił uwagę w wystąpieniu pokontrolnym Prezes Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013. W wystąpieniu tym zaprezentowano ocenę, zgodnie z którą w latach 2008–2013 obniżyła się relacja wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do produktu krajowego brutto: z 2,72% w 2008 r. i 2,29% w 2009 r. do 1,79% w 2013 r. Było to wynikiem pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia rentowności podmiotów gospodarczych. Spadek ten mógł być spowodowany także upowszechnieniem działań mających na celu unikanie

lub uchylanie się od opodatkowania¹. Z kolei w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła zmiana otoczenia prawnego prowadzenia aktywności gospodarczej. Swobodny przepływ towarów i kapitału sprzyja procesom globalizacji. Procesy te mają swoje odbicie także w zmianach zachodzących w obszarze prawa podatkowego. W tych warunkach prowadzenia działalności gospodarczej jedną z przyczyn międzynarodowego unikania opodatkowania stał się brak zharmonizowanego holdingowego prawa podatkowego w państwach członkowskich². Głównym założeniem teorii rozdzielnosci podatkowej holdingów jest to, że spółki wchodzące w skład holdingu są opodatkowane jako odrębne podmioty. Przy tej konstrukcji zasad opodatkowania nie ma znaczenia fakt, że z ekonomicznego punktu widzenia spółki te stanowią jedność gospodarczą. Przy opodatkowaniu transakcji w ramach holdingu stosuje się zasady ogólne, tzn. traktuje się je tak, jakby były dokonywane pomiędzy podmiotami niezależnymi od siebie kapitałowo³.

Z tych względów wprowadzane zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Na wystąpienie takich zagrożeń zwróciła uwagę Komisja Europejska w Zaleceniach z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012)8806, które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodującym unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej do sytuacji krajowych, transgranicznych ograniczonych do Unii oraz do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich.

Nie budzi wątpliwości, że unikanie ciężaru podatkowego stoi w sprzeczności z celami opodatkowania – ta forma unikania opodatkowania powinna i może być zwalczana. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania może być zwalczane w różny sposób:

- po pierwsze – w drodze ustanowienia przez ustawodawcę norm prawnych zakazu unikania opodatkowania, tj. przez precyzyjne uregulowanie

¹ Wystąpienie pokontrolne Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013, s. 14, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f4-6524544e9089&groupId=764034

² Zob. D. Gajewski, *Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2012, s. 88–94.

³ Zob. H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 201–204.

elementów konstrukcji podatku (wyeliminowanie luk umożliwiających podatnikowi wybór form prawnych, które pozwoliłyby na osiągnięcie zakładanego celu ekonomicznego i jednocześnie uniknięcie opodatkowania);

- po drugie – z wykorzystaniem kazuistycznych przepisów służących wyeliminowaniu konkretnych zachowań podatnika;
- po trzecie – za pomocą doktryn orzeczniczych kształtowanych w oderwaniu od konkretnych przepisów.

Na niepowodzenie skazana została zarówno próba wypracowania w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku przez sądy administracyjne pozanormatywnej koncepcji odwołującej się do zasady autonomii prawa podatkowego oraz reguł wypracowanych na tle stosowania art. 58 Kodeksu cywilnego⁴, jak i wprowadzenia w art. 24b Ordynacji podatkowej⁵ z dniem 1 stycznia 2003 r. klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego⁶. Po tych niepowodzeniach kolejne próby skoncentrowane zostały na wprowadzeniu kazuistycznych rozwiązań, które zmierzały do przynajmniej częściowego uszczelnienia systemu podatkowego przed najbardziej niepożądanymi zachowaniami podatników. Przykładem tego rodzaju rozwiązań jest wprowadzone uregulowanie przeciwko ściśle określonym zachowaniom podatnika podatku od towarów i usług w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług⁷ oraz bardziej uniwersalna klauzula w art. 199a o.p. Pierwszy z przepisów, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u., odwołuje się zarówno do art. 58, jak i art. 83 k.c. Jest on rozumiany w aktualnym orzecznictwie sądowym w ten sposób, że użycie w tym wypadku spójnika „i” oznacza to, iż w jego myśl nie można obniżyć podatku należnego o podatek naliczony z faktur dokumentujących czynność nie tylko pozorną, ale również, na zasadzie art. 58 § 1 i 2 k.c., sprzeczną z ustawą, mającą na celu obejście ustawy bądź sprzeczną z zasadami współżycia społecznego. Dlatego dla oceny zasadności zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. nie ma decydującego

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c.

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. FSA 3/03; wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, wydany na wniosek Prezesa NSA oraz Rzecznika Praw Obywatelskich.

⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106), dalej: u.p.t.u.

znaczenia prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe kwestionowanej czynności do art. 58 k.c. bądź art. 83 k.c.⁸ Z kolei art. 199a o.p. wprowadzony do ustawy z dnia 1 września 2005 r.⁹ uprawnia organy podatkowe do ustalania na gruncie prawa podatkowego rzeczywistej treści czynności cywilnoprawnej. Nie kwestionując skuteczności czynności pozornych, na gruncie prawa podatkowego nakazuje wywodzenie skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jednak to, że stosownie do art. 199a § 1 o.p. organ podatkowy w trakcie ustalania treści czynności prawnej ma obowiązek badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony czynności, nie oznacza, iż jest to samodzielna podstawa do zakwestionowania skutków czynności prawnej dla celów podatkowych¹⁰.

Jak trudnym zadaniem jest proces uszczelniania systemu podatkowego tak, aby spełnione zostały wymogi konstytucyjne, zgodność z prawem wspólnotowym oraz zasady techniki prawodawczej, dowiodły również wprowadzane w ostatnim okresie zmiany prawodawcze w tym zakresie. Przede wszystkim wprowadzono z dniem 15 lipca 2016 r. klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.) oraz definicję nadużycia prawa w podatku VAT (art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u.)¹¹. Wprowadzono także wiele rozwiązań uszczelniających pobór VAT – odwrotne obciążenie w obrocie krajowym, solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem towarów wrażliwych, podzieloną płatność, dodatkową sankcję VAT, wykreślenie bez zawiadomienia z rejestru podatników VAT, jednolity plik kontrolny (JPK), system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). Rozwiązania te mają ułatwić walkę z wyłudzeniami VAT. Rozwiązaniem systemowym jest też wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych (MDR).

W dalszej części wskazane zostaną problemy dotyczące stosowania w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych najważniejszych

⁸ Wyroki NSA z dnia: 25 lutego 2015 r., sygn. I FSK 93/14; 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1226/15; 4 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 1029/16; 18 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 736/17; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

⁹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

¹⁰ Wyroki NSA z dnia: 23 października 2020 r., sygn. II FSK 1710/17; 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2162/18; 21 stycznia 2021 r., sygn. II FSK 2516/18; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

¹¹ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

i mających znaczenie dla całego systemu poboru podatków rozwiązań wprowadzonych do ustawy Ordynacja podatkowa – klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (dział IIIa o.p.), system teleinformatyczny izby rozliczeniowej – STIR (dział IIIb o.p.) oraz informacje o schematach podatkowych – MDR (dział III rozdział 11a o.p.). Nie będzie to, z oczywistych względów, całościowe omówienie tych rozwiązań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego, ale jedynie wskazanie problemów orzeczniczych występujących na tym etapie w ich stosowaniu.

2. KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA – ZAGADNIENIA SPORNE DOTYCZĄCE WYDAWANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH ORAZ OPINII ZABEZPIECZAJĄCYCH

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 15 lipca 2016 r.¹² Przepisy dotyczące klauzuli zostały umieszczone w nowo dodanym dziale IIIa Ordynacji podatkowej „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” (art. 119a–119zf). Charakterystycznymi cechami wprowadzonej w tych przepisach klauzuli jest znaczny stopień szczegółowości regulacji (32 artykuły) jako skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03¹³. Drugą cechą charakterystyczną jest dążenie do zgodności jej konstrukcji prawnej z wymogami dotyczącymi tego typu instytucji, wynikającymi z prawa unijnego, tj. z Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.¹⁴ Obecnie nie budzi wątpliwości, że wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego było konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak i wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wpływa na zapewnienie równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także stosowania prawa¹⁵. Przy wykładni przepisów krajowych należy uwzględnić wskazania płynące z Dyrektywy Rady (UE)

¹² Dz.U. z 2016 r., poz. 846 oraz Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy 367/VIII kadencja.

¹³ OTK-A 2004/5/41; Dz.U. z 2004 r., Nr 122, poz. 1288.

¹⁴ Dz. Urz. UE L 193 z dnia 19 lipca 2016 r.

¹⁵ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17 i n.

2016/1164 ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dyrektywa bowiem nakładała w pkt 11 jej preambuły na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia do ich systemów podatkowych przepisów ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy.

Przepisy ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle Dyrektywy powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste. We wszystkich pozostałych przypadkach w świetle Dyrektywy podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie powinno być uznane za nierzeczywiste, zgodnie z Dyrektywą należy brać pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową. Artykuł 6 Dyrektywy określa treść ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, którą państwa członkowskie powinny wprowadzić do swoich systemów podatkowych. Normatywny kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przyjęty w Ustawie z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, realizował wymogi wynikające z powołanej Dyrektywy. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkowało system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmacniając autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Istotne zmiany w zakresie tych regulacji zostały wprowadzone z dniem 1 stycznia 2019 r.¹⁶ Za pozytywne rozwiązania należało uznać uporządkowanie powiązanych z klauzulą przepisów o indywidualnych interpretacjach podatkowych (nowe brzmienie art. 14b § 2a, art. 14 § 5b i 5c oraz art. 14na o.p.), wprowadzenie regulacji umożliwiających cofnięcie skutków unikania opodatkowania, a w szczególności możliwość wycofania się ze schematów unikania opodatkowania dających korzyści podatkowe

¹⁶ 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. poz. 2193) oraz 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 sejmowy 2860/VIII kadencja.

przez wiele lat. Zaletą tej drogi korygowania rozliczeń podatkowych będzie ograniczenie negatywnych skutków unikania opodatkowania, które zaistniałyby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119zfa i n. o.p. – odsetki od zaległości podatkowych, wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego). Wprowadzono również rozwiązania porządkujące postępowanie w sprawie zastosowania klauzuli, m.in. w zakresie wpływającym na poprawę ekonomiki postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania, oraz doprecyzowano rolę Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), jako organu podatkowego w zakresie wykonywania zadań dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Dodano także rozwiązania zaostrzające przepisy, jako usprawiedliwienie wskazując zwiększenie funkcji prewencyjnej tych przepisów. Do tego rodzaju regulacji należy zaliczyć wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 58a o.p.). Przede wszystkim jednak zmieniono definicję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.), obniżając dopuszczalny próg jej zastosowania, oraz zrezygnowano z licznych wyłączeń z jej zastosowania określonych w art. 119b o.p., w tym związanych z minimalną wielkością korzyści podatkowej.

Obecnie ukształtowane w ten sposób ramy prawne klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania z warstwy rozważań teoretycznych przenoszone są na grunt wypowiedzi sądów administracyjnych. Wprawdzie do dziś nie została wydana w indywidualnej sprawie podlegająca kontroli sądowej decyzja przez Szefa KAS, to jednak do takich wypowiedzi dochodzi na gruncie regulacji art. 14b § 5b i 5c oraz art. 119w o.p. Rozstrzygnięcia w sprawie interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających wyprzedzają rozstrzygnięcia w sprawie zastosowania klauzuli (art. 119a o.p.). Są więc poligonem doświadczalnym dla podatników (zainteresowanych), organów i sądów oraz mają niezaprzeczalny walor edukacyjny. W tym zakresie zapadło wiele wyroków sądów administracyjnych wskazujących interesujące aspekty nie tylko zastosowania przepisów procesowych, ale również samej normatywnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Równocześnie w związku z odmowami wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnych na tle przedstawianych stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) ukształtowała się praktyka Szefa KAS publikowania ostrzeżeń podatkowych. Ponadto na tym etapie stosowania przepisów doszło do rozgraniczenia procedury wydawania interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających w sprawie zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119w o.p.).

W procedurze interpretacji nie przeprowadza się postępowania dowodowego. Z kolei w procedurze wydawania opinii zabezpieczających tego rodzaju postępowanie w ograniczonym zakresie zostało dopuszczone (art. 119x § 2 oraz art. 119z o.p.). Zauważalna jest potrzeba zdefiniowania charakteru opinii zabezpieczających (art. 119w o.p.) i ich jednoznaczne odróżnienie od opinii, o których mowa w art. 14b § 5b i 5c o.p., wydawanych w postępowaniu interpretacyjnym oraz z art. 119h o.p. – opinie wydawane na potrzeby postępowania klauzulowego przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Już w pierwszym okresie po wejściu w życie tych regulacji pojawiły się istotne problemy w ich stosowaniu wymagające rozstrzygnięcia przez sądy administracyjne. Do tych problemów należały: dopuszczalność stosowania przy ocenie wniosków o interpretację indywidualną przez organy art. 14b § 2a o.p. w kontekście klauzuli, jako przepisów adresowanych do organów podatkowych, określenie rodzaju rozstrzygnięcia, jakie wydaje organ interpretacyjny w przypadku negatywnej opinii Szefa KAS (art. 14b § 5c o.p.), charakter prawny ostrzeżeń publikowanych przez Szefa KAS, których źródłem są interpretacje indywidualne oraz odmowy wydania opinii zabezpieczających. W związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a–119zf) jednocześnie wprowadzone zostały w art. 14b § 5b i 5c o.p. rozwiązania tamujące wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. W przepisach tych (art. 14na o.p.) przyjęto również, że ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do otrzymanej interpretacji indywidualnej powinna być wyłączona wobec podmiotów, które świadomie układają stosunki prawne tak, aby unikać płacenia podatków. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej¹⁷, regulacja ta ma chronić przed nadużywaniem systemu interpretacji indywidualnych w zakresie unikania opodatkowania, na które to zagrożenie uwagę zwrócono w rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066 (INI))¹⁸.

Dla spraw unikania opodatkowania polski ustawodawca stworzył więc dedykowaną do ich specyfiki alternatywną procedurę opinii zabezpieczających. Określenie skutków podatkowych przyjęcia do przedmiotu opodatkowania czynności odpowiedniej – za czynność sztuczną (art. 119a § 2 o.p.)

¹⁷ Druk sejmowy nr 367 z 22 marca 2016 r./VIII kadencja, s. 41.

¹⁸ Dz. Urz. UE C-366/51 z dnia 27 października 2017 r.

oraz określenie skutków podatkowych pominięcia czynności, której jedynym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej (art. 119a § 5 o.p.) stanowi element postępowania podatkowego, uwzględniającego regulacje prawne klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, które kończy się wydaniem decyzji podatkowej. Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz opinia zabezpieczająca, która w istocie stanowi szczególną formę interpretacji, niewątpliwie nie są decyzjami podatkowymi. W obszarze ewentualnej konkurencji dwóch odrębnych postępowań: postępowania w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej, uzasadnione przypuszczenie, o którym mowa w art. 14b § 5b o.p., adekwatne jest zasadniczo do art. 119a § 1 o.p. Uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. implikuje bowiem spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ewentualna ocena możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. dokonana w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi decyzji podatkowej, może natomiast zostać potwierdzona w postępowaniu podatkowym, po zbadaniu przesłanek i wyłączenia odpowiedzialności podatkowej, wynikających z całości odpowiednich przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁹.

W postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, jak wskazuje się w orzecznictwie²⁰ i w piśmiennictwie²¹, nie stosuje się przepisów prawa materialnego regulujących określony podatek, ale jedynie ocenia zgodność z prawem dokonanej przez zainteresowanego wykładni przepisów prawa podatkowego. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten się do niej zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Z tych względów złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przez podmiot zainteresowany co do zasady powoduje powstanie wyłącznie stosunku procesowego. O zaistnieniu stosunku o charakterze materialnym

¹⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., sygn. II FSK 3819/17, CBOSA.

²⁰ Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. I FPS 4/12, CBOSA.

²¹ Por. R. Mastalski, *Glosa do wyroku NSA z 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 12, s. 119.

można natomiast mówić dopiero w przypadku zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji indywidualnej. W takiej bowiem sytuacji pojawiają się wzajemne prawa i obowiązki organu podatkowego oraz adresata indywidualnej interpretacji, uregulowane w przepisach art. 14k–14n o.p. Podatnik zamierzający podjąć działania, co do których istnieje podejrzenie, że są podejmowane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie może zatem żądać wydania interpretacji indywidualnej zabezpieczającej te działania przed skutkami ewentualnej weryfikacji przez organy podatkowe. Ponadto zgodnie z art. 14na pkt 1 o.p. przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a. To również podkreśla odrębność postępowań w sprawie wydania interpretacji indywidualnych oraz postępowania toczącego się na podstawie przepisów działu IIIa o.p.²²

W orzecznictwie sądowym zaaprobowano praktykę organów, zgodnie z którą istnienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji tej wagi, że organ interpretacyjny powinien odmówić wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania²³. Wyjaśniono, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. znajduje oparcie w art. 165a w zw. z art. 14h o.p. wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w przypadku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 14b § 5b i 5c tej ustawy. Organ interpretacyjny, odmawiając wydania interpretacji, musi jednak dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wycuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a o.p.²⁴ Warunkiem odmowy wszczęcia

²² Wyroki NSA z dnia: 28 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 935/17; 19 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 2877/17; oba wyroki opublikowano w CBOSA.

²³ Wyrok NSA z 27 września 2018 r., sygn. II FSK 290/18, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2020, nr 4, s. 46.

²⁴ Wyroki NSA z dnia: 12 października 2018 r., sygn. II FSK 83/18; 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2927/18; 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2369/17; 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2373/17; 1 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 2707/17; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowień art. 14b § 5b o.p. jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a o.p.²⁵ Podkreślenia wymaga jednak, iż w art. 14b § 5b o.p. jest mowa o „uzasadnionym przypuszczeniu”, że elementy danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p., przy czym „uzasadnione przypuszczenie” musi być oparte na obiektywnych racjach, poparte zbiorem argumentów, motywów, pobudek; coś ma swoje uzasadnienie, jeśli jest oparte na pewnej podstawie, coś tłumaczy się w określony sposób²⁶. Wskazanie w art. 14b § 5b o.p., że odnośnie do wydania decyzji opartej na art. 119a tej ustawy stwierdzającej unikanie opodatkowania musi istnieć „uzasadnione przypuszczenie”, nie oznacza, o czym była już mowa, pewności wydania tejże decyzji. Pojęcie „uzasadnione przypuszczenie” odnosi się do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia odmawiającego wydania interpretacji.

Sytuacja, w której udzielenie odpowiedzi stronie skarżącej we wnioskowanym zakresie ingerowałoby w odrębne postępowanie prawne prowadzone przez inny organ, stanowi wystarczającą przeszkodę, aby odmówić wszczęcia postępowania w sprawie z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednocześnie uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Podkreślono, że przepis art. 14b § 5b o.p. odwołuje się tylko do art. 119a o.p., nie odsyła natomiast do badania wyłączeń z art. 119b tej ustawy. Zbadanie okoliczności z art. 119b o.p. wymaga, co do zasady, przeprowadzenia postępowania dowodowego, którego w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji się nie przeprowadza²⁷.

²⁵ Zob. prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Gd 726/17, oraz WSA w Bydgoszczy z dnia 22 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Bd 551/17; oba wyroki opublikowano w CBOSA.

²⁶ Zob. *Słownik języka polskiego*, oprac. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 1996.

²⁷ Wyroki NSA z dnia: 9 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 3118/17; 6 września 2019 r., sygn. II FSK 3354/17; 5 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3804/17 i sygn. II FSK 3751/17; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

Kolejne zagadnienie wyjaśniane w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczyło wystąpienia o opinię, o której mowa w art. 14b § 5c o.p. Sądy podkreśliły, że nie zależy ono od uznania organu interpretującego, jeżeli poweźmie on uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji z art. 119a o.p. Ustawodawca, nakazując zwrócenie się o taką opinię, nie unormował jej charakteru i nie wskazał wyraźnie na jej wiążący dla organu interpretującego charakter. Brak jednoznacznej wypowiedzi ustawodawcy w tym zakresie nie oznacza jednak, że opinia ta nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację. Wniosek taki można bowiem wyprowadzić z wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni celowościowej²⁸. Relacje pomiędzy opinią zabezpieczającą i interpretacją indywidualną są bowiem ukształtowane w taki sposób, że nie wydaje się interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Skutki prawne opinii wydanej na podstawie art. 14b § 5c o.p. sprowadzają się do tego, że jeżeli uprawniony organ do jej wydania potwierdzi w niej uzasadnione podejrzenie organu interpretującego, ten ostatni – związany nią – nie będzie mógł wydać interpretacji. Jeżeli natomiast opinia ta będzie negatywna, organ interpretujący nie będzie mógł odmówić jej wydania z powołaniem się na art. 14b § 5b o.p. Odmowa wydania interpretacji nie pozbawia zainteresowanego ochrony. Może on w takiej sytuacji wystąpić o wydanie opinii zabezpieczającej, a odmowa jej wydania podlegać będzie kontroli sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁹ w zw. z art. 119y § 3 o.p.). Opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Naczelnny Sąd Administracyjny, kontrolując zaskarżone odmowy wydania opinii zabezpieczającej, stwierdził, że instytucja opinii zabezpieczającej

²⁸ Wyroki NSA z dnia: 14 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3967/17; 6 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 51/18; 9 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 289/18; 27 lutego 2020 r., sygn. II FSK 893/18; 5 marca 2020 r., sygn. II FSK 1014/18; 31 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 1517/18; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

²⁹ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325), dalej: p.p.s.a.

została wprowadzona do Ordynacji podatkowej w celu zminimalizowania negatywnych dla podatników skutków wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Umożliwia ona podatnikom uzyskanie stanowiska organów podatkowych co do skutków podatkowych planowanych lub dokonanych przedsięwzięć. Zawiera ocenę stanu faktycznego przedstawionego przez zainteresowanego we wniosku o wydanie opinii, w której organ rozstrzyga, czy opisany we wniosku stan faktyczny można zakwalifikować jako unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 o.p. Skoro celem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej jest ustalenie, że do czynności opisanej w nim nie ma zastosowania art. 119a o.p., to tym samym wniosek zainteresowanego powinien zawierać wszystkie te informacje, które do oczekiwanej konstatacji (oceny skutków podatkowych czynności) mogą doprowadzić. Z tych względów wnioski o wydanie opinii zabezpieczającej, poza obligatoryjnymi elementami właściwymi dla każdego pisma procesowego wskazanymi w art. 119x § 1 o.p., powinien zawierać opis stanu faktycznego obejmujący elementy natury prawnej, ekonomicznej, gospodarczej i osobowej. Wydana na podstawie art. 119y § 1 o.p. opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań oraz relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Negatywne stanowisko dla zainteresowanego polega na odmowie wydania opinii zabezpieczającej (art. 119y § 2 o.p.). W sytuacji negatywnej (odmownej) opinii szczególnego znaczenia nabiera jej uzasadnienie, które musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie określone przepisy znajdują (bądź nie) zastosowanie, a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd odmienny nie zasługuje na uwzględnienie. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej obliuguje zwłaszcza do wskazania okoliczności świadczących o tym, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p.³⁰ Za niezwykle istotne uznano, że informacje o opiniach zabezpieczających lub odmowie ich wydania publikowane są niezwłocznie w Biuletynie Informacji Publicznej ministra właściwego do spraw finansów publicznych (od 1 stycznia 2019 r. kwestię tę reguluje art. 119zda o.p., poprzednio publikowana była treść opinii lub odmów, po usunięciu danych identyfikujących podmioty, których dotyczyła, stosownie do art. 14i § 3

³⁰ Wyroki NSA z dnia: 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3242/18; 8 lipca 2020 r., sygn. II FSK 2797/19; oba wyroki opublikowano w CBOSA.

w zw. z art. 119zf o.p.). Pozwala to zainteresowanym uzyskać informację co do możliwych skutków planowanych lub podjętych przez nich działań także bez potrzeby występowania o opinię zabezpieczającą.

Ponadto ze względu na podnoszone zarzuty, oceniając odmowę wydania opinii zabezpieczającej, NSA wyraził pogląd, że jeżeli podatnik z kilku możliwych, legalnych sposobów działania prowadzących do osiągnięcia celu ekonomicznego lub gospodarczego wybiera taki, który nie jest sposobem typowym, zazwyczaj wykorzystywanym do osiągnięcia planowanego celu, ale który jako jedyny pozwala na podstawie literalnego brzmienia ustawy na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem ustawy, to taki sposób działania uznać należy za sztuczny w rozumieniu art. 119c § 1 o.p.³¹

3. BLOKADA RACHUNKU PODMIOTU KWALIFIKOWANEGO – OCENA SĄDOWA ZASAD STOSOWANIA PRZEZ UPRAWNIONE ORGANY

Działania legislacyjne ukierunkowane na uszczelnienie systemu podatkowego służą zagwarantowaniu bezpieczeństwa ekonomicznego państwa i dochodów budżetowych. STIR, czyli System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej, to zespół algorytmów analizujących dostarczane obowiązkowo przez banki i SKOK-i dane finansowe dotyczące przedsiębiorców. System ma wychwytywać anomalie, które mogą mieć znamiona czynności zmierzających do wyłudzenia VAT, w tym także polegające np. na wystawianiu pustych faktur. Ma także pomóc w walce z karuzelami VAT-owskimi i zawczasu reagować, co może w znacznej części ułatwić wychwytywanie oszustw podatkowych. Dla typowego, rzetelnego podatnika działanie STIR nie powinno być zasadniczo widoczne. System ukierunkowany jest bowiem na analitykę na poziomie bankowym i ma na celu identyfikację transakcji, które odznaczają się cechami przynależnymi czynnościom o charakterze wyłudzeniowym. Klarowny przykład zastosowania STIR to sytuacja dokonywania kilkunastu przelewów i przelewów zwrotnych między tymi samymi podmiotami w krótkim okresie. Podatnicy niedokonujący takich transakcji nie powinni obawiać się wdrożenia STIR. Szef KAS codziennie otrzymuje za pośrednictwem STIR informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, prowadzonych przez banki i spółdzielcze

³¹ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19, CBOSA.

kasy oszczędnościowo-kredytowe, oraz transakcjach na tych rachunkach w celu dokonania analizy ryzyka wystąpienia wyłudzenia skarbowego³².

Przepisy ustanawiające omawiany system zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego Ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych³³. W akcie tym znowelizowano Ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wprowadzając do niej nowy dział IIIb „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. W przepisach tych (art. 119zv–119zze o.p.) uregulowano m.in. mechanizm blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na żądanie Szefa KAS oraz związane z tym konsekwencje prawne i procesowe. Najważniejszym celem ustawy było ograniczenie luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami. Projekt wprowadza system eliminujący z obrotu gospodarczego podstawione firmy oszukujące uczciwych przedsiębiorców i przez to wzmacnia bezpieczeństwo podatników VAT w obrocie gospodarczym³⁴. Już na etapie prac nad wprowadzeniem tych rozwiązań podnoszona była problematyka zakresu kontroli sądowej blokad rachunku bankowego podmiotów kwalifikowanych. Podkreślano, że sąd może zbadać treść akt ilustrujących ustalenia programu, nie ma jednak narzędzi prawnych do badania poprawności budowy algorytmu ani wiedzy o specyfice jego działania. Z tego względu kontrola zgodności z prawem tego rodzaju postanowień może być iluzoryczna, jeżeli nie niemożliwa³⁵.

W pierwszym okresie po wprowadzeniu tych regulacji kontrola sądowa ukierunkowana została na stosowanie w indywidualnych sprawach przez Szefa KAS art. 119zv o.p. dotyczącego żądania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, art. 119zw o.p. dopuszczającego przedłużenia takiej blokady na czas oznaczony nie dłuższy

³² Objaśnienie podatkowe Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2018 r. w sprawie stosowania przepisów wprowadzonych ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=db9ddeb2-98c7-4fdf-bd91-ea3a288c11c6&groupId=764034

³³ Dz.U. z 2017 r. poz. 2491, dalej: ustawa STIR.

³⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, druk sejmowy nr 1880/VIII kadencja.

³⁵ Zob. M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78), s. 53–54.

niż 3 miesiące oraz przesłanek zastosowania obu tych przepisów. Szczególne zastrzeżenia budziło zniesienie od 22 sierpnia 2018 r. możliwości zaskarżania krótkotrwałej blokady rachunku (do 72 godzin) w formie zażalenia, a następnie skargi do sądu administracyjnego³⁶. Dla przypomnienia, w stanie prawnym obowiązującym przed 22 sierpnia 2018 r. Szef KAS wydawał w tym celu postanowienie o blokadzie rachunku, na tak wydane postanowienie przysługiwał zaś wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, a następnie skarga do sądu administracyjnego. Podmiot kwalifikowany zachował możliwość zaskarżenia postanowienia o przedłużeniu blokady (na czas oznaczony nie dłuższy niż 3 miesiące), co wynika z niezmienionego w tym zakresie art. 119zzb § 1 o.p. Orzecznictwo sądów administracyjnych odnoszące się do dopuszczalności pośredniej kontroli blokady rachunku bankowego na okres do 72 godzin (blokada krótka) w początkowym okresie nie było jednoznaczne³⁷. Wyjaśniono, że postępowanie w sprawie krótkiej (72-godzinnej) blokady i postępowanie w sprawie przedłużenia blokady, jakkolwiek muszą się zająć czasowo mocą art. 119zw § 4 o.p., to jednak operują zupełnie innymi przesłankami, a zaskarżalność przewidziana jest tylko w tej drugiej procedurze.

Od tego poglądu NSA odstąpił w kolejnych wyrokach kształtujących obecnie jednolitą linię orzecniczą³⁸. Podkreślono, że zgodna z konstytucyjnymi zasadami wykładnia i analiza treści art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. prowadzi do wniosku, iż przesłanki tzw. krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądownoadministracyjnej na podstawie art. 134 § 1 w zw. z art. 135 p.p.s.a. w przypadku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia tejże blokady na czas oznaczony. W ocenie NSA brak sądowej kontroli „decyzji” Szefa KAS w przedmiocie krótkotrwałej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (do 72 godzin) budzi wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania. Należy przede wszystkim rozważyć, na ile wyłączenie możliwości wniesienia skutecznego zaskarżenia do sądu tego typu aktów administracji da się pogodzić z art. 45,

³⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 1499).

³⁷ Wyroki NSA z dnia: 3 marca 2020 r., sygn. I FSK 1425/19; 26 lutego 2020 r., sygn. I FSK 1719/19; oba wyroki opublikowano w CBOSA.

³⁸ Wyroki NSA z dnia: 3 marca 2020 r., sygn. I FSK 1888/19; 27 kwietnia 2020 r., sygn. FSK 335/20; 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 491/20; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

art. 77 ust. 2 i art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej³⁹. Przyjmuje się, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje zarówno prawo do wymiaru sprawiedliwości, czyli merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, jak i prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim przypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne. Prawo do sądu oznacza dla ustawodawcy obowiązek ustanowienia regulacji prawnej, która zapewni rozpatrzenie sprawy przez sąd na żądanie zainteresowanego. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego podkreślono, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji stanowi istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej, która to zasada wynika nie tylko z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ale także z art. 2 ustawy zasadniczej, i jest „wartością samą w sobie”⁴⁰. W konsekwencji ograniczenie przez sąd kontroli jedynie do postanowienia Szefa KAS przedłużającego blokadę rachunku bankowego wobec braku możliwości zainicjowania przez podatnika instancyjnej kontroli rozstrzygnięcia Szefa KAS dotyczącego blokady na 72 godziny narusza, w ocenie NSA, przywołane konstytucyjne zasady. W tej sytuacji, skoro przedmiotem skargi jest postanowienie o przedłużeniu blokady rachunku bankowego, ocenie sądowej nie podlega tylko spełnienie przesłanek takiego przedłużenia, tzn. istnienia obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego, przekraczającego 10 000 euro. Ocenie tej podlega również to, czy rachunek podatnika jest wykorzystywany do celów mających związek z wyłudzeniami lub zmierzającymi do wyłudzenia podatku (przesłanki blokady krótkiej).

Specyfika postępowania w przedmiocie blokady rachunku i jej przedłużenia nie zwalnia ani sądu, ani Szefa KAS, którzy ją stosują, od skrupulatnego i szczegółowego badania nie tylko tego, czy spełnione zostały w stanie faktycznym sprawy przesłanki ustawowe jej dokonania, ale też wysokości kwoty, jaką obejmuje przedłużenie blokady rachunku. Nie ulega wątpliwości, że postępowanie to ingeruje istotnie w sferę praw podatnika i może być dla niego środkiem wyjątkowo dolegliwym. Należy zwrócić uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej przewidują możliwość zwolnienia zablokowanych

³⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

⁴⁰ Wyroki TK z dnia: 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158; 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118; 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32.

środków na wniosek podmiotu kwalifikowanego w enumeratywnie wskazanych przypadkach wymienionych w art. 119zy i 119zz o.p., nie zmienia to jednak faktu, że zastosowanie tego narzędzia uniemożliwia dysponowanie środkami zgromadzonymi na rachunku, co w znaczny sposób wpływa na możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, podobnie jak zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 o.p. umożliwia organom dokonanie ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu zdolności operacyjnej i kredytowej. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ochrona praw majątkowych nie oznacza zupełnej niemożliwości ingerencji państwa w ich treść, ich absolutnej nienaruszalności. Ingerencja taka może być uznana za dopuszczalną, a nawet – celową. Konieczne jest jednak zachowanie ram konstytucyjnych wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego⁴¹.

Zagadnienie zapewnienia możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu (Skarbu Państwa), której celem jest z pewnością omawiana regulacja w zakresie blokady rachunku bankowego i jej przedłużenia, do czekało się bogatego orzecznictwa na gruncie wykładni innego przepisu, tj. art. 87 ust. 2 u.p.t.u. Podkreślono, że przepis ten powinien być traktowany jako jeden z instrumentów równoważenia praw podatnika i interesów Skarbu Państwa. Środki te nie mogą być stosowane w taki sposób, który prowadziłby do systematycznego podważania prawa do odliczenia podatku, które to prawo jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT. Sprzeczne byłoby to bowiem z zasadą proporcjonalności. Stosowanie odpowiednich przepisów w tym zakresie wymaga zweryfikowania nie tylko tego, czy są one stosowane w celu zapewnienia możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu (Skarbu Państwa), ale także czy ich zastosowanie nie przekracza konieczności osiągnięcia tego celu (ochrony interesów budżetowych)⁴².

Kolejnym ważnym zagadnieniem rozstrzyganym przez sądy administracyjne było wyjaśnienie przesłanki tzw. długiej blokady rachunku bankowego, tj. „uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego”, o której

⁴¹ Wyroki TK z dnia: 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100.

⁴² Wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK-A 2008, nr 8/2008, poz. 136.

mowa w art. 119zw § 1 o.p. W ocenie NSA przesłanka ta powinna być analizowana przez organ podatkowy na gruncie konkretnych okoliczności faktycznych, nie tylko pod kątem zasad praworządności i powszechności opodatkowania (art. 83–84 Konstytucji RP), ale również z uwzględnieniem zasady zaufania (art. 2 Konstytucji RP, art. 121 § 1 o.p.), która w demokratycznym państwie prawnym oznacza m.in., że postępowanie powinno być prowadzone w zaufaniu do podatnika⁴³. Zaakceptowano jednocześnie pogląd, że przy dokonywaniu oceny, czy zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona zobowiązania, ze względu na użycie w art. 119zw § 1 takiej samej przesłanki co w art. 33 § 1 o.p., stosowanie tego przepisu powinno być zbliżone do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Nie istnieje wyczerpujący katalog okoliczności, które mają znaczenie dla oceny, czy spełnione zostały przesłanki dokonania przedłużenia blokady. W każdej bowiem sprawie inne okoliczności mogą świadczyć o istnieniu obawy niewykonania zobowiązania⁴⁴. Z tego też względu, w ocenie NSA, szczególnego znaczenia nabierało respektowanie przez organ podatkowy zasad postępowania dowodowego⁴⁵. Wyjaśniono, że specyfika postępowania prowadzonego w przedmiocie blokady rachunku i jego przedłużenia, co do zasady, nie wyklucza stosowania przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej regulujących postępowanie dowodowe. Z art. 119zbb § 4 o.p. wynika, że w zakresie nieuregulowanym do postępowań dotyczących blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego stosuje się odpowiednio przepisy działu IV. Działający w sprawie Szefer KAS, wydając postanowienie, winien zatem pogodzić krótki czas prowadzonego w tym zakresie postępowania z przestrzeganiem obowiązku odpowiedniego stosowania reguł prowadzenia postępowania i przepisów te zasady precyzujących. Odpowiednie stosowanie oznacza bowiem, że normy prawne wyrażone w przepisach odesłanych mogą być interpretowane w kontekście odesłania szerszej albo węższej, bądź też mogą w ogóle nie znaleźć zastosowania, jeżeli jest to uzasadnione charakterem przepisu odsyłającego. Ze względu na swoją specyfikę – uzasadnioną celem zakładającym ograniczenie luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami

⁴³ Wyrok NSA z 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 335/20.

⁴⁴ Zob. M. Niezgodka-Medek, S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019.

⁴⁵ Wyroki NSA z dnia: 3 marca 2020 r., sygn. I FSK 1425/19 i sygn. I FSK 1888/19; z 4 grudnia 2020 r., sygn. I FSK 1258/20 i sygn. I FSK 1326/20; wszystkie wyroki opublikowano w CBOSA.

oraz eliminowaniem z obrotu gospodarczego firm oszukujących uczciwych przedsiębiorców – postępowanie w przedmiocie blokady rachunku bankowego jest ograniczone do bardzo krótkiego czasu, co w istocie musi się przekładać na realizację zasad postępowania.

4. RAPORTOWANIE O SCHEMATACH PODATKOWYCH (MDR) – PRZEPISY PODATKOWE PODLEGAJĄCE PROCEDUROM INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH NA WNIOSK ZAINTERESOWANEGO

Regulacje dotyczące obowiązku raportowania o schematach podatkowych wprowadzone zostały w rozdziale 11a działu III Ordynacji podatkowej, który to rozdział dodano nowelą z 23 października 2018 r. Przepisy omawianego rozdziału (art. 86a–86o o.p.) wprowadziły do przepisów ogólnego prawa podatkowego nową instytucję – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR), m.in. poprzez częściową transpozycję Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych⁴⁶ (dalej: Dyrektywa). Uzasadniając potrzebę tego rodzaju regulacji, wyjaśniono, że 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 podatkowych dochodów budżetu państwa⁴⁷.

Oprócz obowiązku transpozycji przepisów Dyrektywy do polskiego porządku prawnego istotnym argumentem na rzecz wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych i nałożenia obowiązku przekazywania informacji o tych schematach na podmioty, które zawodowo zajmują się

⁴⁶ Dz. Urz. UE L 139/1 z dnia 5 czerwca 2018 r.

⁴⁷ Rządowy projekt ustawy, druk sejmowy 2860/VIII kadencja.

przygotowywaniem, oferowaniem i wdrażaniem dla swoich klientów tych schematów, są wnioski z analizy dotychczasowej praktyki w tym obszarze. Schemat podatkowy może być pewnym rozwiązaniem intelektualnym, wypracowanym na podstawie znajomości przepisów prawa podatkowego i praktyki jego stosowania. W polskim systemie podatkowym nie istniał do 1 stycznia 2019 r. obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych, umożliwiających administracji podatkowej pozyskiwanie informacji w drodze dobrowolnego czy też obowiązkowego ich przekazywania przez podmioty opracowujące bądź stosujące takie schematy. Dostępność tego rodzaju informacji jest niezbędna dla szybkiego określenia przez administrację skarbową obszarów polityki podatkowej i dochodów, w których poprzez stosowanie schematów podatkowych podatnicy uzyskują nieuzasadnione korzyści podatkowe. W bardzo dużym uproszczeniu: schemat podatkowy jest sposobem na osiągnięcie korzyści podatkowych, a obowiązek ujawniania administracji podatkowej informacji o schematach podatkowych stanowi zupełnie nową konstrukcję, nieznaną i niestosowaną wcześniej w polskim porządku prawnym. Celem wprowadzanej regulacji jest pozyskanie przez administrację skarbową wiedzy o stosowanych schematach podatkowych. Po dokonaniu zgłoszenia Szef KAS nadaje numer schematu podatkowego (NSP) i przekazuje zgłaszającemu drogą elektroniczną potwierdzenie jego nadania, zawierające informację o tym numerze i dane zawarte w przekazanej przez zgłaszającego informacji o schemacie podatkowym. Szef KAS ma również możliwość zwrócenia się do przekazującego informację o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści. Szef KAS odmówi nadania NSP, jeżeli przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów prawnych określonych dla tego rodzaju informacji. Ponadto NSP może zostać unieważniony, jeżeli okaże się, że NSP nadano wielokrotnie temu samemu schematowi podatkowemu lub nadano NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych⁴⁸.

Istotne jest, że przepisy te wprowadzają wiele nieznanych dotychczas obowiązków formalnych, obarczonych wysokimi sankcjami. Duża część z tych zobowiązań będzie spoczywać na podmiotach profesjonalnych, takich jak doradcy podatkowi, banki czy zawodowi pełnomocnicy. Niemniej jednak to podatnik musi cały czas być świadomy, że prowadzone przez niego działania mogą podlegać powinności raportowania i nie zawsze te

⁴⁸ Wyroki WSA w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2020 r., sygn. III SA/Wa 165/20 i sygn. III SA/Wa 167/20 (prawomocne); oba wyroki opublikowano w CBOSA.

obowiązki zostaną wypełnione za niego. Biorąc pod uwagę, iż brzmienie nowych regulacji jest dosyć skomplikowane i zawierają one dużo definicji i pojęć nieznanymi do tej pory polskim przepisom podatkowym, można mieć obawy, że ich interpretacja i stosowanie sprawi liczne trudności. Biorąc pod uwagę treść nowych regulacji, wszelkie działania zarówno restrukturyzacyjne, jak i polegające na zmianach struktury właścicielskiej oraz portfela aktywów powinny być każdorazowo wnikliwie analizowane pod kątem obowiązków raportowania przez promotorów, wspomagających oraz samych podatników. Podmioty wskazane w nowych przepisach powinny przystąpić do opracowania wewnętrznych procedur, które pozwolą im na wykonanie obowiązków oraz uchronią przed karami i innymi negatywnymi skutkami proponowanych zmian. W zakresie raportowania przez podmioty profesjonalne istotnym zagadnieniem jest z kolei to, że obowiązek ten nałożony został na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, notariusz czy biegły rewident). Podmioty te obowiązane są do zachowania w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów związanych z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie⁴⁹. W tym celu dokonano odpowiednich zmian w przepisach regulujących wykonywanie tych zawodów i stwierdzono, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy m.in. informacji „przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.) w zakresie określonym tymi przepisami”. Od strony formalnej zostały zatem stworzone podstawy prawne do zwolnienia wykonujących zawody zaufania publicznego od obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej. Regulacja ta od samego początku wywołuje jednak wiele kontrowersji ze względu na podważanie jej zgodności z Konstytucją RP⁵⁰.

⁴⁹ Zob. art. 37 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 794 ze zm.); art. 6 Ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1999 ze zm.); art. 3 Ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 233 ze zm.); art. 18 Ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1796 ze zm.); art. 78 ust. 1 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 ze zm.).

⁵⁰ Zob. przyjęta do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skarga konstytucyjna (sygn. K 13/20) skierowana przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

Ponadto implementując przepisy o MDR, zdecydowano się na rozszerzenie zakresu stosowania tych przepisów. Dyrektywa nakłada obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych występujących tylko w transakcjach transgranicznych. Tymczasem przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie wskazują, że obowiązek ten będzie dotyczył również transakcji krajowych, w przypadku gdy spełnione zostanie kryterium kwalifikowanego korzystającego (tj. gdy korzystającym będzie podmiot o przychodach bądź kosztach lub wartości aktywów przekraczającej równowartość 10 mln euro, bądź też jeśli przedmiotem uzgodnienia będą rzeczy lub prawa o wartość rynkowej przekraczającej 2,5 mln euro). Zakresem polskich regulacji został też objęty podatek VAT, w części dotyczącej rozliczania nadwyżek VAT. Należy także podkreślić, że obowiązek raportowania wynikający zarówno z przepisów Dyrektywy, jak i z przepisów polskiej ustawy nie został wprost powiązany z możliwością wykorzystania danego schematu do agresywnej optymalizacji podatkowej. W konsekwencji raportowaniu podlegają wszystkie schematy podatkowe spełniające określone w ustawie cechy rozpoznawcze i ewentualne dodatkowe kryteria.

Na obecnym etapie stosowania tych przepisów w orzecznictwie sądowym rozstrzygnięcia doczekała się jedynie kwestia dopuszczalności objęcia ich zakresem indywidualnych interpretacji podatkowych (art. 14b o.p.). W ocenie NSA obowiązki prawnopodatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i n. tej ustawy⁵¹. Wyjaśniono, że przepisy działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej nie mają jednolitego charakteru. Jest to niejednorodny zbiór norm prawnych, wśród których można wskazać zarówno przepisy materialne, jak i procesowe, w tym takie, które objęte są katalogiem wyłączeń z art. 14b § 2a o.p., w szczególności „regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych” (np. art. 86h i n. o.p.). Natomiast, zwłaszcza w odniesieniu do obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym, przepisy te należy uznać za regulacje materialnoprawne podlegające interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej⁵². Z powyższym wiąże się drugi argument natury systematycznej (*a rubrica*), wskazujący na zamieszczenie regulacji dotyczących

⁵¹ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20, CBOSA.

⁵² Zob. W. Podsiadło, *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42–46.

raportowania schematów podatkowych w dziale III Ordynacji podatkowej (rozdział 11a), poświęconym zobowiązaniom podatkowym, tj. tym dziale, który ma charakter konstytucyjny z perspektywy systemu prawa podatkowego, i odnosi się do ogólnych zagadnień materialnego prawa podatkowego, wiążących się zwłaszcza z powstawaniem, regulowaniem i wygasaniem zobowiązań podatkowych oraz odpowiedzialnością podatkową za owe zobowiązania. Udzielenie interpretacji indywidualnej w zakresie MDR ma znaczenie, w aspekcie jej funkcji ochronnej, już tylko z perspektywy obowiązujących regulacji karnoskarbowych. Ochrona wnioskodawcy przejawia się tu w braku możliwości wymierzenia sankcji na gruncie prawa karnego skarbowego (art. 14k § 3 o.p.). Ponadto, uwzględniając zasadnicze kwestie, takie jak *ratio legis* instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego jako tej, która ma zapewniać ochronę podatnika, w tym zwłaszcza bezpieczeństwo prawne w ramach skomplikowanego systemu prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji RP), nie sposób zawężająco interpretować zakresu stosowania przedmiotowej instytucji. W szczególności niedopuszczalne jest ograniczanie zakresu jej zastosowania (tj. uprawnień podatnika) w sposób dorozumiany, bez wyraźnej wypowiedzi ustawodawcy, bądź też w drodze złożonych argumentów konstrukcyjnych i systemowych.

Kolejne sprawy z tego zakresu, w których organ interpretacyjny odmówił wydania interpretacji, czekają dopiero na rozpoznanie przez Naczelny Sąd Administracyjny⁵³.

5. PODSUMOWANIE – ROLA SĄDOWNICTWA ADMINISTRACYJNEGO W ZAPEWNIENIU RÓWNOWAŻENIA RÓŻNYCH INTERESÓW STRON POBORU PODATKÓW

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, regulacje związane z blokadą rachunku podatkowego podmiotu kwalifikowanego, obowiązek raportowania schematów podatkowych są normami ingerencyjnymi, o znacznym stopniu dolegliwości dla ich adresatów. Wymagały więc obudowania instytucjami, które ów rygorizm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu

⁵³ Na przykład skargi kasacyjne od wyroków WSA z dnia: 30 września 2020 r., sygn. I SA/Bk 556/20 (w NSA III FSK 2931/21); 24 lipca 2020 r., sygn. I SA/Po 52/20 (w NSA III FSK 2668/21); 10 lipca 2020 r., sygn. I SA/Lu 714/19 (w NSA III FSK 3131/21); 24 czerwca 2020 r., sygn. III SA/Wa 512/20 (w NSA II FSK 2386/20); 22 maja 2020 r., sygn. III SA/Wa 445/20 (w NSA III FSK 2498/21).

działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie tych instrumentów wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję. Konstruując tak dolegliwe dla podatników normy, ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzeźliwość. Poziom ochrony interesów państwa, obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę, że tego rodzaju rozwiązania mają charakter wyjątkowy. Rozwiązania takie nie powinny być wykorzystywane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Ich stosowanie powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie. Tego rodzaju refleksji jednak zabrakło. W odniesieniu do klauzuli dokonano wręcz zaostżenia jej przepisów i zrezygnowano z rozwiązań wyłączających jej zastosowanie w zależności od rozmiaru korzyści podatkowych.

Przyjmuje się, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje zarówno prawo do wymiaru sprawiedliwości, czyli merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, jak i prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim przypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne. Prawo do sądu oznacza dla ustawodawcy obowiązek ustanowienia regulacji prawnej, która zapewni rozpatrzenie sprawy przez sąd, na żądanie zainteresowanego. Odwołując się do orzecznictwa TK, podkreślono, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji stanowi istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej, która to zasada wynika nie tylko z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, ale także z art. 2 tego aktu, i jest „wartością samą w sobie”⁵⁴.

Określone w ten sposób kompetencje ustrojowe sądów administracyjnych nabierają szczególnego znaczenia w odniesieniu do wprowadzonych różnego rodzaju niestandardowych, odbiegających od klasycznych procedur podatkowych, rozstrzygnięć organów administracji wydawanych w ramach

⁵⁴ Wyroki TK z dnia: 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158; 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118; 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32.

procedur uszczelniających system podatkowy. Oznacza to, podobnie jak w odniesieniu do sądowej kontroli interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydawanych na podstawie art. 14b § 1 o.p., konieczność ukształtowania praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych. Zgodnie z aktualnymi poglądami orzecznictwa ukształtowany w tych przepisach charakter prawny czynności organów podatkowych, polegających na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie może prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Z tego względu indywidualna interpretacja oraz poprzedzające jej wydanie postępowanie znacznie odbiegają od postępowania podatkowego, w którym następuje określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego. W zasadzie nie ma tu postępowania dowodowego, a wydane „rozstrzygnięcie” zbliżone jest raczej do swego rodzaju opinii prawnej, oceniającej przedstawione zdarzenie faktyczne (istniejące lub przyszłe), czy też rozwiązania przypadku z zakresu prawa podatkowego, niż do aktu administracyjnego, władczo rozstrzygającego o podatkowych prawach lub obowiązkach danego podmiotu⁵⁵.

Jak dowodzi analiza dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych, na tle stosowania wybranych instrumentów uszczelniających pobór podatków w Polsce przesłanki ich zastosowania powinny każdorazowo być rozpatrywane na gruncie konkretnych okoliczności faktycznych, nie tylko pod kątem zasad praworządności i powszechności opodatkowania (art. 83–84 Konstytucji RP), ale również z uwzględnieniem zasady zaufania (art. 2 Konstytucji RP, art. 121 § 1 o.p.), która w demokratycznym państwie prawnym oznacza m.in., że postępowanie powinno być prowadzone w zaufaniu do podatnika. W orzecznictwie podkreślono też, że przy wprowadzaniu tego rodzaju rozwiązań dolegliwych dla podatników w sposób szczególny należało respektować zasadę proporcjonalności przy tworzeniu prawa. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Znaczy to, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu.

⁵⁵ Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., sygn. K 49/12, OTK-A 2014, nr 8, poz. 94; postanowienie sygnalizacyjne TK z dnia 29 października 2014 r., sygn. S 5/14; uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

Tego typu podejście interpretacyjne nabiera szczególnego znaczenia wobec wprowadzenia tych rozwiązań w oderwaniu od rozwiązań prawnych tworzących gwarancje dla podatników. Rozwiązania mające takie znaczenie prawne zawarte były w projekcie nowej Ordynacji podatkowej chociażby w postaci przewidzianego w niej katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego⁵⁶. Nie wzięto pod uwagę i nie rozważono wszystkich propozycji przedstawianych w tym zakresie w toku prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, jak normatywne określenie katalogu praw i obowiązków podatników, zasady ogólne prawa podatkowego – zakaz nadużywania praw przez organy podatkowe, domniemanie rzetelności zobowiązanego, ochrona uzasadnionych oczekiwań⁵⁷. Rozwiązaniem wymagającym rozważenia było także ustawowe wprowadzenie Karty Praw Podatnika⁵⁸. Do uchwalenia tych, tak ważnych z punktu widzenia ochrony praw podatnika, przepisów jednak ostatecznie nie doszło. W efekcie mamy nagromadzenie, może i słusznych kierunkowo, rozwiązań dyscyplinujących podatników, z niewystarczającymi dla ich ochrony zasadami ogólnymi postępowania podatkowego, oraz odosobnioną zasadę ogólną prawa podatkowego o rozstrzygnięciu wątpliwości na korzyść podatnika (art. 2a o.p.). Należy również brać pod uwagę to, że większość rozwiązań uszczelniających system podatkowy stosowana jest poza klasycznym postępowaniem podatkowym, w związku z czym stosowanie reguł właściwych dla tego postępowania a wzmacniających pozycję podatnika wymaga zabiegów interpretacyjnych.

Wykazywany pośpiech we wprowadzaniu zmian uszczelniających system podatkowy oraz dość przypadkowe ich umieszczenie w ustawie Ordynacja podatkowa mają swoje konsekwencje dla sądowej kontroli wydawanych na podstawie tych przepisów indywidualnych rozstrzygnięć. Jak się okazuje, część z tych rozwiązań wprost nie respektowała zasad konstytucyjnych (np. pozbawienie prawa do zaskarżenia blokady krótkiej STIR). Oznaczało to konieczność wypracowania właściwych reguł sądowej kontroli

⁵⁶ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, Toruń 2009, s. 136–137; Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517/VIII kadencja.

⁵⁷ Zob. L. Etel, *Nowa Ordynacja Podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

⁵⁸ Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika, druk sejmowy nr 3458/VIII kadencja.

dla każdego z tych instrumentów, respektujących kontekst ich wprowadzenia, oraz reguł konstytucyjnych tworzenia prawa. Jest to jednak dopiero początek drogi wobec ciągle napływających do sądów administracyjnych nowych spraw indywidualnych podatników, kwestionujących wydane na podstawie tych przepisów rozstrzygnięcia. Do najczęściej podnoszonych zarzutów należy nierespektowanie zasad konstytucyjnych przy tworzeniu i stosowaniu prawa oraz nierespektowanie konstytucyjnie gwarantowanych praw podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, Toruń 2009.
- Etel L., *Nowa Ordynacja podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Gajewski D., *Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2012.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003.
- Mastalski R., *Glosa do wyroku NSA z 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, nr 12, s. 119.
- Nieżgódka-Medek M., Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Podsiadło W., *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Słownik języka polskiego*, oprac. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 1996.
- Szubiakowski M., *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78).

INSTRUMENTS SEALING THE TAX SYSTEM IN THE JURISPRUDENCE OF ADMINISTRATIVE COURTS

Summary. Actions taken by taxpayers – including the entrepreneurs – aimed at minimizing tax burdens are common and, in a sense, understandable. For these reasons, changes introduced to the tax law should take into better account the emerging risks of tax evasion. There is no doubt that tax evasion is contrary to the objectives of taxation; therefore it should and can be counteracted. The level of difficulty of the process of sealing the tax system in such a way that the constitutional requirements are met and bearing in mind compliance with EU law as well as the principles of legislative technique, have been proven by the recently introduced legislative changes in this area. This has also been confirmed by the issues related to the application by the administrative courts of the most important (also for the entire tax collection system) solutions introduced to the Tax

Ordinance. Such solutions are the following: general clause against tax avoidance, the IT System (or: the Communication System) of the Clearing House (Polish abbrev. STIR) and Mandatory Disclosure Rules (MDR). As demonstrated by the analysis of the previous jurisprudence of administrative courts in the light of the use of selected instruments sealing tax collection in Poland, the conditions for their application should be examined *ad casum* in the context of specific factual circumstances. They should be examined not solely in terms of the rule-of-law-principle and the universality of taxation (Art. 83–84 of the Polish Constitution), but also in terms of the principle of trust (Art. 2 of the Polish Constitution as well as art. 121 § 1 of the Tax Ordinance). The latter points out that the tax proceedings in a democratic state of law shall be conducted regarding the principle of trust in taxpayers. It has been also emphasized in the case-law, that the principle of proportionality had to be particularly respected when introducing this kind of the legal solutions highly intrusive for taxpayers.

Keywords: taxes, tax law, tax avoidance, tax evasion, general clause, bank account blocking, Mandatory Disclosure Rules, administrative court

Mikołaj Kondej* 

Michał Stępień** 

RETROAKTYWNE STOSOWANIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W OPINIACH RADY DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest krytyczna analiza rozumowania Rady PUO w zakresie kwestii intertemporalnych związanych ze stosowaniem GAAR, w tym zwłaszcza w zakresie możliwości retroaktywnego jej stosowania. Autorzy wskazują konieczność dokonania prokonstytucyjnej wykładni normy intertemporalnej przez Radę PUO. Podkreślają, że zgodnie z praktycznie jednolitymi poglądami doktryny normy tej nie można stosować retroaktywnie. Tym samym podważają zasadność twierdzeń Rady PUO o dopuszczalności stosowania klauzuli do zdarzeń, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku przed 16 lipca 2016 r.

Słowa kluczowe: GAAR, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, przepis intertemporalny, retroaktywność, Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wykładnia prokonstytucyjna, niezgodność z Konstytucją

* Doktor nauk prawnych, radca prawny, doradca podatkowy nr 12285, e-mail: kontakt@mikolajkondej.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9727-3931>

** Doradca podatkowy nr 12566, e-mail: michalstepien_86@o2.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1673-9304>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. WPROWADZENIE

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (Rada PUO) jest niezależnym organem, którego zadaniem jest m.in. opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) w indywidualnych sprawach. Rada wydaje swoje opinie w toku postępowania przed Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAAS). Przedmiotem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza rozumowania Rady PUO w zakresie kwestii intertemporalnych związanych ze stosowaniem GAAR¹.

Omawiana problematyka jest związana ze stosowaniem przepisu przejściowego zawartego w art. 7 Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw². Zgodnie ze wskazaną regulacją, przepisy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie wskazanej ustawy (tj. od 16 lipca 2016 r.).

2. POGŁĄDY RADY PUO NA KWESTIE INTERTEMPORALNE

Rada PUO poruszała problematykę związaną ze stosowaniem wskazanego przepisu intertemporalnego w kilku wydanych przez siebie opiniach. Przedmiotem analizy będzie stanowisko Rady PUO zawarte w uchwałach 1/2021 oraz 4/2019.

Stanowisko wyrażone w uchwale nr 1/2021 z dnia 1 marca 2021 r.³ dotyczyło odpisów amortyzacyjnych, które były dokonywane w okresach miesięcznych w ciągu całego roku 2016, a więc częściowo także w czasie, w którym w polskim prawodawstwie wewnętrznym nie obowiązywał jeszcze GAAR. W uchwale nr 4/2019 z dnia 18 grudnia 2019 r.⁴ przedmiotem opinii Rady PUO był stan faktyczny w całości zrealizowany przed wejściem w życie GAAR. Po wejściu w życie GAAR, ze względu na koniec roku podatkowego, doszło tylko do rozliczenia podatkowego zrealizowanych transakcji.

¹ W niniejszym artykule uwzględniono opinie Rady PUO wydane do momentu jego sporządzenia w maju 2021 r.

² Dz.U. 2016, poz. 846, dalej: ustawa nowelizująca.

³ Uchwała Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r., nr 1/2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

⁴ Uchwała Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 18 grudnia 2019 r., nr 4/2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

2.1. Stan faktyczny będący podstawą wydania uchwały nr 1/2021

Uchwała 1/2021 dotyczyła podatnika (dalej: Podatnik), który realizował m.in. projekty deweloperskie i sprzedawał mieszkania. W 2010 r. dokonał on nieznacznej modyfikacji znaku towarowego, a następnie wniósł go do spółki komandytowo-akcyjnej, której pozostawał akcjonariuszem. Pierwotny właściciel znaku oraz inne spółki z jego grupy kapitałowej podpisały ze spółką komandytowo-akcyjną umowę na jego licencjonowanie. Dwa tygodnie później znak został sprzedany przez spółkę komandytowo-akcyjną spółce jawnej, w której pierwotnemu właścicielowi przysługiwało 99% udziałów. Również ta spółka licencjonowała znak towarowy na rzecz podmiotów z grupy kapitałowej Podatnika. Za całość działań marketingowych odpowiadał, na podstawie umowy licencyjnej, Podatnik jako licencjodawca.

W 2016 r. Podatnik, jako wspólnik spółki jawnej, w dalszym ciągu rozpoznawał odpisy amortyzacyjne od znaku towarowego. W efekcie uwzględnił on w swoich kosztach podatkowych 7 109 146,56 zł odpisów amortyzacyjnych od znaku towarowego. Przychód z opłat licencyjnych spółki jawnej został skompensowany kosztem licencji u Podatnika.

W 2017 r. spółka jawna została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, która następnie połączyła się z Podatnikiem (jako spółką przejmującą). W efekcie znaki towarowe wróciły do jego majątku.

Decyzja o wyodrębnieniu i przeniesieniu znaku towarowego do spółki celowej była uzasadniana przez Podatnika przyjęciem modelu działalności w ramach grupy kapitałowej za pośrednictwem zależnych spółek celowych. Dodatkowo Podatnik wskazywał, że banki, które finansowały jego przedsięwzięcia deweloperskie, rekomendowały mu prowadzenie poszczególnych zadań inwestycyjnych poprzez spółki celowe, by ograniczyć ryzyko dewelopera i banku.

W toku postępowania organy dokonały ustaleń, które w ich ocenie podważały przedstawioną przez Podatnika argumentację. Ustaliły mianowicie, że spółki celowe utworzone dla zarządzania znakiem towarowym nie zatrudniały pracowników i nie posiadały majątku. W celu realizacji inwestycji deweloperskich podatnik utworzył w istocie tylko jeden taki podmiot. Co więcej, zgodnie z dokumentacją cen transferowych za lata 2013–2015, którą podatnik przygotował w odniesieniu do umów pożyczek wewnątrzgrupowych, przewaga konkurencyjna grupy kapitałowej, do której należał Podatnik, miała wynikać właśnie z braku udziału spółek

celowych w realizacji poszczególnych projektów. Również prezes zarządu spółki w wywiadach prasowych podkreślał, że odmiennie niż większość podmiotów na rynku, nie prowadzi on działalności gospodarczej za pośrednictwem spółek celowych.

Szef KAS, w decyzji z 25 września 2020 r., uznał, że w odniesieniu do rozliczenia Podatnika znajduje zastosowanie GAAR. Uznał, że celem zrealizowanych w 2010 r. działań było obniżenie przez Podatnika zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania opłat licencyjnych z tytułu licencji na użytkownika znaku towarowego oraz 99% odpisów amortyzacyjnych. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał sztuczny charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

Od powyższej decyzji Podatnik złożył odwołanie, w którym wniósł o zasięgnięcie opinii Rady PUO.

Podsumowując stan faktyczny, analizowana sprawa jest o tyle specyficzna, że dotyczyła m.in. odpisów amortyzacyjnych, które były dokonywane w okresach miesięcznych w ciągu całego roku 2016, a więc także w czasie, w którym w polskim prawodawstwie wewnętrznym nie obowiązywał jeszcze GAAR. Rada PUO przyjęła, że momentem osiągnięcia tej korzyści byłby koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2016 r., wtedy bowiem zakończył się dla Podatnika rok podatkowy (obrotowy).

2.2. Stan faktyczny będący podstawą wydania uchwały nr 4/2019

Uchwała nr 4/2019 dotyczyła osoby fizycznej (dalej: Strona) oraz członków jej najbliższej rodziny, którzy w latach 2015–2016 zrealizowali czynności mające na celu zbycie posiadanych przez nich akcji spółki akcyjnej (dalej: Spółka) za pośrednictwem specjalnie powołanych spółek celowych na rzecz zewnętrznego inwestora. Ich istotą pozostawało skorzystanie z instytucji wymiany udziałów w celu sprzedania akcji bez podatku.

Początkowo akcjonariuszami Spółki byli Strona, jej małżonek oraz inna osoba fizyczna (dalej: Akcjonariusze). Na potrzeby transakcji Akcjonariusze utworzyli trzy spółki celowe w postaci spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

W sierpniu 2015 r. została zawarta umowa zobowiązująca do sprzedaży akcji Spółkę. Umowę zawarto pomiędzy inwestorem strategicznym

a spółką celową 1 (dalej: Spółka celowa 1) oraz Akcjonariuszami. Na podstawie postanowień tej umowy Akcjonariusze zobowiązali się sprzedać na rzecz inwestora strategicznego 74,99% akcji Spółki osobiście lub za pośrednictwem Spółki celowej 1 lub innej spółki celowej.

W grudniu 2015 r. pomiędzy Stroną a jej małżonkiem zostały zawarte umowy dotyczące małżeńskiego ustroju majątkowego oraz umowa darowizny pomiędzy majątkami odrębnymi małżonków, których celem było nabycie przez Stronę do jej majątku odrębnego większościowego pakietu (51%) akcji Spółki.

Po nabyciu 51% akcji Spółki, w grudniu 2015 r., Strona wniosła posiadane akcje w ramach transakcji wymiany udziałów do utworzonej uprzednio spółki celowej 2 (dalej: Spółka celowa 2). Następnie w styczniu 2016 r. pozostali Akcjonariusze dokonali analogicznych transakcji i wnieśli pozostałe posiadane przez siebie akcje Spółki w drodze neutralnej wymiany udziałów do Spółki celowej 2. W efekcie tychże neutralnych podatkowo operacji wymian udziałów Spółka celowa 2 stała się w styczniu 2016 r. właścicielem 100% akcji Spółki.

W styczniu 2016 r. Spółka celowa 2 sprzedała 100% akcji Spółki kolejnej spółce celowej 3 (dalej: Spółka celowa 3) za cenę wynoszącą 323 213 000 zł. Zanim jednak Spółka celowa 2 otrzymała środki pieniężne z tytułu ceny sprzedaży akcji od kupującego, Spółka celowa 3 dokonała zbycia części przedmiotowych akcji na rzecz strategicznego zewnętrznego inwestora za cenę wynoszącą 235 660 541,05 zł. Zapłata ceny miała miejsce 15 stycznia 2016 r. Kilka dni później, 20 stycznia 2016 r. Spółka celowa 2 zawarła z Akcjonariuszami umowy pożyczek i przekazała kwotę 129 982 000 zł jako środki z tytułu części pożyczek udzielonych wspólnikom. Po otrzymaniu tych środków Akcjonariusze wnieśli kwotę 104 982 000 zł jako wkład pieniężny do Spółki celowej 3, która przekazała otrzymaną z tytułu wkładu pieniężnego kwotę 104 982 000 zł jako zapłatę za kupione akcje Spółki.

W dniu 21 stycznia 2016 r. Spółka celowa 2 przekazała otrzymaną kwotę 104 982 000 zł jako wypłatę z tytułu udzielonych wcześniej pożyczek Akcjonariuszom. Po otrzymaniu tych środków w kwocie 104 982 000 zł w dniu 21 stycznia 2016 r. Strona oraz jej małżonek przekazali je ponownie na rzecz Spółki celowej 3 częściowo jako wkład pieniężny, a częściowo w formie pożyczek na rzecz tej spółki. Po otrzymaniu tych środków od udziałowców Spółka celowa 3 przekazała ostatnią transzę zapłaty ceny za nabyte akcje Spółki w kwocie 88 249 000 zł na rzecz Spółki celowej 2, która po otrzymaniu ostatniej wpłaty z tytułu ceny za sprzedane akcje przekazała

ją na rzecz Akcjonariuszy, którzy otrzymane kwoty przekazali w drodze pożyczek na rzecz Spółki celowej 3.

Po zawarciu umowy sprzedaży akcji Spółki, przez Spółkę celową 2 do Spółki celowej 3 oraz po nabyciu od tej ostatniej spółki przez inwestora strategicznego akcji Spółki (74,99% akcji) podjęto kroki zmierzające do likwidacji Spółki celowej 2. W dniu 20 stycznia 2016 r. Strona dokonała darowizny części posiadanych udziałów w Spółce celowej 2 na rzecz swojego syna i małżonka. Podjęto również kroki prawne w celu przekształcenia Spółki celowej 2 w spółkę komandytową, a następnie likwidacji spółki osobowej powstałej z jej przekształcenia. W efekcie w dniu 12 lutego 2016 r. nastąpiło przekształcenie Spółki celowej 2 w spółkę komandytową, która w dniu 13 kwietnia 2016 r. została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego.

Zdaniem Szefa KAS podjęcie omówionych czynności oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania przez Stronę i pozostałych Akcjonariuszy z neutralności podatkowej przewidzianej dla tzw. transakcji wymiany udziałów, podwyższenia bazy kosztowej możliwej do rozpoznania przez Spółkę celową 2 na moment odpłatnego zbycia akcji na rzecz Spółki celowej 3 oraz braku opodatkowania po stronie Strony i pozostałych Akcjonariuszy także w momencie przekształcenia oraz likwidacji Spółki celowej. W konsekwencji podjętych czynności, w momencie likwidacji spółki osobowej (powstałej z przekształcenia Spółki celowej 2) po stronie Strony i pozostałych Akcjonariuszy nie powstał przychód podlegający opodatkowaniu. Otrzymany przez Akcjonariuszy majątek likwidacyjny, na który składały się tylko wierzytelności z tytułu udzielonych im pożyczek, był wyłączony z przychodów strony w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Akcjonariusze nie byli zobligowani do zwrotu pożyczek (zobowiązanie z tytułu pożyczek wygasło w drodze konfuzji).

Cały stan faktyczny (w tym likwidacja spółki osobowej) w całości został zrealizowany przed wejściem w życie GAAR. Po wejściu w życie GAAR, ze względu na koniec roku podatkowego, doszło tylko do rozliczenia podatkowego zrealizowanych transakcji.

2.3. Stanowisko Rady PUO

W obu przypadkach Rada PUO uznała, że spełnione są warunki do zastosowania klauzuli, również w aspekcie intertemporalnym. Przyjęła ona bowiem, że w odniesieniu do podatku dochodowego momentem powstania korzyści podatkowej jest nie moment, gdy dane zdarzenie rozpoczyna

oddziaływać na wymiar podatku (moment rozpoznania przychodu i kosztu na skutek czynności stanowiącej unikanie opodatkowania), ale najwcześniej koniec roku podatkowego. Z punktu widzenia Rady PUO, na gruncie cytowanej we wstępie artykułu reguły intertemporalnej, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje więc zastosowanie do wszystkich zdarzeń, które miały miejsce w roku podatkowym kończącym się 16 lipca 2016 r. lub później.

Równocześnie w obu opiniowanych sytuacjach Rada PUO wyraźnie zaakcentowała wątpliwości związane z tym, czy tak rozumiana regulacja intertemporalna pozostaje zgodna z Konstytucją Rzeczypospolitej⁵. W szczególności zwróciła uwagę na to, że taki sposób rozumienia normy intertemporalnej może naruszać zasady wynikające z art. 2 (wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego), art. 31 ust. 2 (wyrażającego zasadę równości wszystkich wobec prawa) oraz art. 217 (określającego zasady nakładania podatków) ustawy zasadniczej. Rada PUO stwierdziła, że mimo wątpliwości konstytucyjnych co do dopuszczalności zastosowania klauzuli obalenie domniemania zgodności przepisów prawa powszechnie obowiązującego z Konstytucją RP może być dokonane jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK). Ostatecznie Rada PUO wydała opinie, zgodne z którymi w każdym z opisanych wyżej przypadków klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła znaleźć zastosowanie.

3. CZY RADA PUO MOŻE MIEĆ WĄTPLIWOŚCI I ICH NIE ROZSTRZYGNĄĆ?

Takie podejście Rady PUO, jako nierozstrzygające jednoznacznie problemu dopuszczalności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do rozpatrywanego przez Radę PUO stanu faktycznego, zostało poddane krytyce przez A. Nowaka⁶. Zwrócił on uwagę, że Rada PUO, jako panel ekspercki, nie powinna pozostawiać fundamentalnych zagadnień, takich jak obowiązywanie w czasie klauzuli GAAR, nierozstrzygniętymi.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP).

⁶ A. Nowak, *Czy Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania może wydawać opinie niekonkluzywne? Uwagi na tle uchwały nr 1/2021*, Blog DZP, <https://www.dzp.pl/blog/tax/czy-rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-moze-wydawac-opinie-niekonkluzywne-uwagi-na-tle-uchwaly-nr-1-2021/> (dostęp: 15.05.2021).

Autorzy w pełni przychylają się do tego stanowiska. Zgodnie z art. 119m Ordynacji podatkowej⁷ ustawowym obowiązkiem Rady PUO jest m.in. opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Ocena, czy klauzula może znaleźć zastosowanie, wymaga tymczasem oceny nie tylko tego, czy spełnione są materialnoprawne przesłanki jej zastosowania, ale również tego, czy znajduje ona zastosowanie w aspekcie intertemporalnym.

Mimo że Rada PUO jest organem o charakterze wyłącznie opiniodawczym, a jej opinie nie mają charakteru wiążącego⁸, celem jej powołania było zapewnienie przewidywalności i wyważonego sposobu stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach⁹. Chodziło więc o to, by Rada PUO pełniła funkcję swoistego bezpiecznika wskazującego granice stosowania normy antyabuzywnej. Ekspercki charakter Rady, którą powinni tworzyć najlepsi specjaliści w zakresie unikania opodatkowania, miał zapewnić odpowiedni ciężar gatunkowy opinii Rady, tak by były one istotną wskazówką zarówno dla organów, jak i sądów, jak dana sprawa powinna być rozstrzygnięta.

Przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie wymagają przy tym, by opinia Rady PUO była konkluzywna i jednoznaczna. Artykuł 210 § 2c Ordynacji podatkowej wskazuje, że organ podatkowy, wydając opinię w sprawie, w której Rada wydała negatywną opinię (opinię wskazującą na niedopuszczalność zastosowania klauzuli), ma obowiązek ustosunkowania się do tej opinii. Opinia Rady ma więc wskazywać albo na dopuszczalność zastosowania klauzuli, albo na niedopuszczalność zastosowania tego instrumentu.

W każdej z analizowanych spraw, mimo istniejących wątpliwości intertemporalnych, Rada PUO wskazała na dopuszczalność zastosowania klauzuli. Uznała bowiem, że do jej zadań nie należy ocena konstytucyjności przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań. W tym względzie, zdaniem autorów, Rada PUO w sposób nieuzasadniony rozdziela problematykę wykładni przepisu intertemporalnego od kwestii związanych z oceną jego konstytucyjności.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540), dalej: Ordynacja podatkowa.

⁸ L. Etel, G. Liszewski, *Komentarz do art. 119m Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367/VIII kadencja.

4. CZY RADA PUO ZAPOMINA O DYREKTYWIE WYKŁADNI PROKONSTYTUCYJNEJ?

Jedną z istotnych dyrektyw wykładni przepisów prawa jest nakaz ich wykładni prokonstytucyjnej¹⁰. Dyrektywa ta jest powszechnie akceptowana przez organy podatkowe, w tym Ministra Finansów¹¹. Oznacza ona obowiązek wyboru przez organ dokonujący wykładni prawa takiego sposobu jego rozumienia, który pozostaje w najwyższym stopniu zgodny z Konstytucją¹². Stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu może nastąpić dopiero wówczas, gdy zachodzi nieusuwalna sprzeczność pomiędzy treścią określonej regulacji a normami konstytucyjnymi, tzn. gdy nie ma możliwości dokonania, zgodnie z obowiązującymi regułami wykładni przepisu w taki sposób, by pozostawał on w zgodzie z treścią ustawy zasadniczej¹³. Będzie to sytuacja, w której interpretacja ustawy w zgodzie z Konstytucją RP wymagałaby podważenia jednoznacznego rezultatu wykładni językowej¹⁴.

W opiniach Rady PUO zidentyfikowane wątpliwości co do konstytucyjności przepisu nie przekładają się na próbę identyfikacji, czy możliwa jest taka interpretacja regulacji intertemporalnej, która pozwoliłaby wątpliwości te wyeliminować. Rozumowanie Rady PUO ogranicza się do odczytania

¹⁰ M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, Legalis/el., Rozdział 3 § 16.II.2 wraz z przywołaną tam literaturą.

¹¹ Zob. m.in. Interpretacja ogólna z 26 kwietnia 2021 r., nr SP4.8203.2.2020, w sprawie ustalenia kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia skarbowych papierów wartościowych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. W interpretacji cytowany jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2020 r. (sygn. II FSK 903/18): „w każdym procesie wykładni konieczne jest uwzględnienie treści Konstytucji RP w oparciu o zasadę wykładni prokonstytucyjnej. Proces interpretacji winien być zatem nastawiony na poszukiwanie takiego znaczenia normy, które realizować będzie w najpełniejszym z możliwych stopniu zasady konstytucyjne. Uwzględnienie Konstytucji RP jako jednej z podstaw złożonego procesu wykładni, akceptacja zasady pionowej spójności systemu, wreszcie dostrzeżenie zasady bezpośredniego stosowania i nadrzędności Konstytucji RP przesądzają nie tylko o powinności uwzględnienia jej treści w procesie wykładni dokonywanej przez każdy organ władzy publicznej, w tym w szczególności przez sądy, ale także wyboru takich rezultatów wykładni, które nie naruszają Konstytucji RP, a także służyć mogą w najpełniejszy sposób realizacji zasad konstytucyjnych”.

¹² M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 8 Konstytucji, pkt 4*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.

¹³ Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK 1999/1/1; podobnie wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., sygn. K 3/99, OTK 1999/4/73, oraz wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., sygn. K 11/99, OTK 1999/6/116.

¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 114.

treści przepisu intertemporalnego i zestawienia go z treścią definicji legalnej korzyści podatkowej. Prowadzi to Radę PUO do wniosku, że przepis intertemporalny należy czytać tak, że może on znaleźć zastosowanie do wszystkich zdarzeń wywołujących skutki dla zobowiązań podatkowych/strat, które na gruncie formalnym powstają po dniu 15 lipca 2016 r., nawet jeżeli zdarzenia te zaczęły oddziaływać na wymiar podatku przed tą datą.

Rozumowanie takie, oparte wyłącznie na wykładni językowej, pomija dyrektywy wykładni systemowej i celowościowej. Trudno uznać je za prawidłowe, biorąc pod uwagę, że zasada *clara non sunt interpretanda* trwale już ustąpiła miejsca regule *interpretatio cessat in claris*. Powszechnie dziś przyjmuje się, że nawet jednoznaczny wynik wykładni językowej należy zawsze skonfrontować z wynikami wykładni systemowej i celowościowej, w tym z oceną zgodności wyników takiej wykładni z Konstytucją RP¹⁵.

5. PRZEPIS INTERTEMPORALNY W ŚWIETLE WYKŁADNI CELOWOŚCIOWEJ

W analizowanym przypadku literalne odczytywanie normy sprawia, że Rada PUO przyjmuje, iż w podatkach dochodowych korzyść realizuje się najwcześniej na koniec roku podatkowego¹⁶. W ocenie Rady dopiero w tym bowiem momencie powstaje roczne zobowiązanie podatkowe albo można mówić o stracie podatkowej. Takie rozumowanie, choć formalnie zgodne z definicją legalną korzyści podatkowej, abstrahuje całkowicie od tego, jak rozliczane są podatki okresowe o otwartym stanie faktycznym, takie jak podatek dochodowy. W daninach takich ostateczna kwota rocznego zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej) jest wypadkową (sumą) wyników podatkowych wielu zdarzeń zaistniałych w trakcie okresu obrachunkowego (w podatkach dochodowych: roku podatkowego). Przepisy podatkowe ściśle definiują przy tym moment, w którym każde z tych zdarzeń rozpoczyna oddziaływanie na wymiar podatku. Chociaż więc, formalistycznie podchodząc do sprawy, zobowiązanie podatkowe czy strata podatkowa powstają faktycznie dopiero na koniec roku podatkowego, *de facto* są one wynikiem zdarzeń, które dla celów podatkowych zrealizowały się w jego trakcie.

¹⁵ Szerszej o tym aspekcie M. Kondej, *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności Konstytucji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2019, nr 3, s. 39–52.

¹⁶ Warto przypomnieć, że dokładny moment powstania korzyści podatkowej nie jest przez Radę PUO określony.

W tym stanie rzeczy, w ramach wykładni teleologicznej, należy zadać sobie pytanie, jaki cel realizuje norma intertemporalna zawarta w art. 7 ustawy nowelizującej, zgodnie z którą: „przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [Ordynacji Podatkowej – dop. aut.] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

W naszej ocenie stosunkowo oczywiste pozostaje, że w omawianej ustawie chodzi o to, by wyznaczyć punkt odcięcia, od którego działania podatników stanowiące unikanie opodatkowania stają się nieskuteczne. Punktem tym ma być dzień wejścia w życie ustawy nowelizującej i od tego dnia działania stanowiące unikanie opodatkowania mają być rozpoznawane na nowych zasadach¹⁷.

6. PRZEPIS INTERTEMPORALNY A BRAK WOLI USTAWODAWCY NADANIA KLAUZULI MOCY WSTECZNEJ

Gdyby intencją projektodawcy pozostawało objęcie zakresem GAAR zdarzeń od początku trwającego okresu obrachunkowego, wyraziłby to w normie intertemporalnej *explicite*. Artykuł 5 Ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁸ stanowi, że można nadać aktowi normatywnemu wsteczną moc obowiązującą, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Nadanie wstecznej mocy musi jednak wprost i wyraźnie wynikać z treści aktu normatywnego¹⁹.

W analizowanej sprawie przepis intertemporalny został sformułowany w taki sposób, że w odniesieniu do podatków o otwartym stanie faktycznym istnienie zamiaru ustawodawcy stosowania GAAR do zdarzeń, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku przed wejściem w życie klauzuli, nie jest w ogóle wyrażone. Analiza dokumentów z procesu legislacyjnego wskazuje przy tym wyraźnie, że intencją ustawodawcy nie było nadanie ustawie mocy wstecznej. W uzasadnieniu ustawy nowelizującej,

¹⁷ Oczywiście i takie uregulowanie może budzić kontrowersje, m.in. dotyczące tego, czy reguła ta powinna znajdować zastosowanie również w podatkach okresowych, w sytuacji gdy zmiana zasad opodatkowania została wprowadzona w trakcie okresu rozliczeniowego.

¹⁸ Dz.U. z 2000 r., Nr 62, poz. 718, dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych.

¹⁹ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problem stosowania prawa w czasie*, Warszawa 2011, s. 46.

w zakresie art. 7 projektu, przewidującego 30-dniowe *vacatio legis*, wskazano, że: „w okresie tym podatnik powinien zaprzestać stosować sztucznego działania, które obecnie wykorzystuje do unikania opodatkowania”.

Przyjęciu koncepcji, że w podatkach rozliczanych okresowo (takich jak podatek dochodowy od osób prawnych lub podatek dochodowy od osób fizycznych) momentem powstania korzyści jest koniec roku podatkowego, przeczy też brzmienie art. 119zfa Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób. Brzmienie tej regulacji wprost wskazuje, że korzyść podatkowa może powstać nie tylko na koniec okresu rozliczeniowego, ale także w jego trakcie.

W efekcie, w odniesieniu do podatków rozliczanych okresowo, normy intertemporalnej, uwzględniając nie tylko jej cel, ale również literę, nie można odczytywać w ten sposób, że momentem decydującym o możliwości zastosowania GAAR do zdarzeń z tego okresu jest koniec okresu rozliczeniowego. Decydujące znaczenie można co najwyżej przypisać temu, kiedy, zgodnie z właściwymi przepisami podatkowymi, jednostkowe zdarzenie rozpoczęło oddziaływać na wymiar podatku (np. moment ujęcia kosztu, moment rozpoznania przychodu)²⁰.

7. KONIECZNOŚĆ PROKONSTYTUCYJNEJ WYKŁADNI PRZEPISU INTERTEMPORALNEGO

Pogląd Rady PUO, zgodnie z którym w przypadku podatków rozliczanych okresowo ważne jest to, jakie przepisy obowiązywały na zakończenie danego roku podatkowego, a nie to, jakie przepisy obowiązywały na jego początku, stoi też w sprzeczności z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym zasad konstruowania przepisów intertemporalnych odnoszących się do podatków dochodowych. Standardem pozostaje przecież zasada, zgodnie z którą wejście w życie zmian w zakresie takich podatków jest uzależnione od tego, czy zostały one uchwalone przed rozpoczęciem okresu obrachunkowego. Odmienne podejście Rady PUO, wskazujące, że o zastosowaniu przepisu decyduje to, czy obowiązywał on na koniec okresu obrachunkowego, może skutkować m.in. tym, iż w odniesieniu do dwóch

²⁰ Szerzej na ten temat M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7, s. 21.

podatników, którzy rozpoczęli rok podatkowy 1 stycznia 2016 r., okres od 1 stycznia 2016 r. do 16 lipca 2016 r. w przypadku jednego z nich może być objęty GAAR, w przypadku drugiego zaś nie. Będzie tak, gdy rok podatkowy jednego z nich zakończył się przed 16 lipca 2016 r., np. na skutek połączenia. Z punktu widzenia zasady równości wszystkich wobec prawa takie zróżnicowanie pozostaje trudne do uzasadnienia.

Na konieczność przyjęcia innego podejścia jednoznacznie wskazuje też wspomniany wcześniej nakaz wykładni prokonstytucyjnej. Prezentowany przez Radę PUO sposób rozumienia normy intertemporalnej prowadzi do ewidentnej retroaktywności stosowania GAAR. Z wstecznym (retroaktywnym) działaniem przepisów mamy bowiem do czynienia wówczas, gdy prawodawca nakazuje określone fakty prawnie relewantne, zaistniałe przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, oceniać w świetle tych nowych przepisów, wprowadzając fikcję, jakoby przepisy te obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów²¹. Retroakcją jest też sytuacja, w której fakty zaistniałe i w całości zakończone przed wejściem w życie określonej normy prawnej wywołują skutki prawne już po jej wejściu w życie (tzw. retroakcja stanu faktycznego). Przypadkiem takim byłaby sugerowana przez Radę PUO wykładnia przepisów, prowadząca do tego, że na wymiar podatku po wejściu w życie klauzuli wpływałyby zdarzenia zaistniałe i w całości zakończone przed jej wejściem w życie. Generalny zakaz retroaktywnego stosowania prawa jest składową wynikającą z Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego²². Choć nie ma on charakteru bezwzględnego, to na gruncie prawa daninowego trudno dopuszczać możliwość jego przełamania na niekorzyść podatnika²³. Nie sposób przyjąć więc, że ustawodawca może uzależniać następczo wymiar podatku od zdarzeń, które w całości zrealizowały się w przeszłości i na które podatnik po wejściu normy nie ma już żadnego wpływu. Powyższe prowadzi do wniosku, że normy intertemporalnej nie sposób odczytywać w sposób, który prowadziłby do tego, iż nakazywałaby

²¹ Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., sygn. K 19/00, OTK 2001, nr 4, poz. 82.

²² T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego...*, s. 86.

²³ H. Litwińczuk, *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego prawa*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, LEX/el., pkt 3; R. Mastalski, *Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Glosa do orzeczenia z 15 III 1995 K 1/95, „Państwo i Prawo” 1995, nr 7, s. 92–93.*

ona weryfikację przez jej pryzmat wysokości przychodów i kosztów, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku jeszcze przed wejściem w życie GAAR²⁴. Wypracowanie przedstawionych wniosków wydaje się stosunkowo proste, biorąc pod uwagę, że problematyka intertemporalna, w podobnym duchu, jest szeroko omawiana przez doktrynę²⁵.

Powściągliwość Rady PUO w zakresie zajęcia jednoznacznego stanowiska w kwestiach intertemporalnych może wynikać z trudności w wypracowaniu w składzie Rady jednomyślności dla takiego stanowiska. Przyjęty przez ustawodawcę sposób powoływania członków Rady sprawia, że naturalne będzie występowanie trudności w uzyskaniu poparcia ogółu członków Rady dla poglądów niekorzystnych dla władz skarbowych²⁶. Niemniej

²⁴ Na przedstawioną problematykę nakłada się kwestia tego, że samo odczytanie normy intertemporalnej w ten sposób, iż GAAR rozpoczyna oddziaływać na wymiar podatku w trakcie trwania roku obrotowego, pozostaje kontrowersyjne i rodzi liczne problemy. Interpretacja taka narusza przyjmowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zakaz zmian prawa podatkowego na niekorzyść podatnika w trakcie roku podatkowego. Rodzi ona także problemy praktyczne. Przyjęcie, że GAAR miały obowiązywać nawet nie tyle od środka roku, co od środka miesiąca (od 16 lipca 2016 r.), rodzi choćby wątpliwość, czy w odniesieniu do tego miesiąca należałoby wydzielić część odpisu amortyzacyjnego, do którego miały on znaleźć zastosowanie. Również w tym zakresie niezbędna wydaje się potrzeba dokonania prokonstytucyjnej wykładni normy intertemporalnej, poprzez przyjęcie, że w przypadku podatków rozliczanych okresowo znajduje ona zastosowanie dopiero od początku kolejnego roku obrotowego.

²⁵ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, Legalis/el.; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula a wymogi konstytucyjne dotyczące przepisów podatkowych*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis/el., Rozdział III.3.3; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3, s. 25; M. Kondej, *Problematyka intertemporalna...*, s. 20–27; K. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21–25; H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9, s. 7–20; W. Morawski, *Zagadnienia intertemporalne GAAR – od unikania opodatkowania przez sprawiedliwość aż do absurdu*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, LEX/el.

²⁶ Formułowaniu rozbudowanych i bogatych w analizy naukowe stanowisk nie sprzyja też ustawowy tryb procedowania Rady, zgodnie z którym projekt opinii przygotowuje, stosunkowo skromnie wynagradzany, zespół zadaniowy. Rola pełnego składu Rady PUO sprowadza się do jego przegłosowania lub odrzucenia.

biorąc pod uwagę istotne funkcje gwarancyjne, jakie ma pełnić Rada PUO w postępowaniu podatkowym prowadzonym na podstawie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wydaje się, że większą wartością od dążenia do konsensusu w składzie członków Rady jest zapewnienie precyzyjnego określenia granic unikania opodatkowania, w tym w aspekcie intertemporalnym. Przewidziana regulaminem Rady możliwość składania zdań odrębnych, jak się wydaje, zapewnia jej członkom efektywny instrument pozwalający na pogłębienie wybranych aspektów rozważań lub zajęcie bardziej stanowczego stanowiska. Problem leży w tym, że w obecnej praktyce Ministerstwa Finansów zdania odrębne do opinii Rady PUO nie są publikowane²⁷.

Pozostawiająca niedosyt i niejednoznaczna argumentacja intertemporalna zawarta w opiniach Rady PUO wyraźnie pokazuje, że konieczne jest krytyczne przyglądanie się wydawanym przez ten organ rozstrzygnięciom. Pozostaje też mieć nadzieję, że sądy administracyjne w sprawach, które trafią do nich po zaopiniowaniu przez Radę, nie będą bezkrytycznie opierały się na jej opiniach, ale samodzielnie wnikliwie analizowały, czy faktycznie spełnione zostały wszystkie ustawowe przesłanki zastosowania GAAR.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3.
- Etel L., Liszewski G., *Komentarz do art. 119m Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula a wymogi konstytucyjne dotyczące przepisów podatkowych*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.

²⁷ Zob. Uchwałę Rady PUO z dnia 31 sierpnia 2021 r. (10/2021), <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

- Kondej M., *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności Konstytucji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2019, nr 3, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2019.81.3.3>
- Litwińczuk H., *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego prawa*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławiemi Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, LEX/el.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Glosa do orzeczenia z 15 III 1995 K 1/95*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 7.
- Morawski W., *Zagadnienia intertemporalne GAAR – od unikania opodatkowania przez sprawiedliwość aż do absurdu*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, LEX/el.
- Nowak A., *Czy Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania może wydawać opinie niekonkluzywne? Uwagi na tle uchwały nr 1/2021*, Blog DZP, <https://www.dzp.pl/blog/tax/czy-rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-moze-wydawac-opinie-niekonkluzywne-uwagi-na-tle-uchwaly-nr-1-2021/> (dostęp: 15.05.2021).
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Pietrzykowski T., *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problem stosowania prawa w czasie*, Warszawa 2011.
- Turzyński K., Kolibski M., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.

RETROACTIVE APPLICATION OF THE GAAR IN THE OPINIONS OF THE POLISH TAX ANTI-AVOIDANCE COUNCIL

Summary. The article contains analysis of the Polish Tax Anti-avoidance Council reasoning relating to intertemporal issues connected with general anti-avoidance rule application. It concentrates on the fact that the council came to the conclusion that intertemporal rule may be applied, in respect to taxes calculated on calendar year basis, for the whole 2016, while the regulation itself came into force as of 16 July 2016. The authors challenge the Council view that it is not entitled to interpret GAAR intertemporal regulation in view of constitutional principals, claiming that the law should be read in such way not to breach rules resulting from this act. As a consequences in their view the Polish GAAR may not be applied to taxable events that were recognized before 16 July 2016.

Keywords: GAAR, general anti-avoidance rule, intertemporal rule, retroactive law, Tax Anti-avoidance Council, pro constitutional interpretation of the law, unconstitutionality

Andrzej Raczko*

ZALECENIA MIĘDZYNARODOWEGO FUNDUSZU WALUTOWEGO W PROCESIE REFORMOWANIA POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Streszczenie. Przejście, z sukcesem, od centralnie planowanej do wolnorynkowej gospodarki wymagało całkowitej przebudowy systemu podatkowego. Od początku MFW pomagał władzom polskim, formułując rekomendacje i techniczne rozwiązania w swoich raportach. Artykuł wskazuje, jak polskie władze były wspomagane przez MFW i w jakim stopniu polskie reformy były kształtowane przez konsensus waszyngtoński. Zalecenia MFW w sprawie reformy podatkowej powinny być analizowane jako integralna część procesu transformacji. Artykuł poddaje badaniu, które z rekomendacji MFW były przyjmowane przez polskie władze i dlaczego niektóre zmiany systemu podatkowego były dalekie od najlepszych praktyk podsuwanych przez MFW. Chociaż od chwili przyjęcia Polski do UE uwaga MFW mniej koncentrowała się na sprawach podatkowych, to jednak pomoc techniczna MFW na polu administracji podatkowej była nieoceniona. W artykule znalazła się ocena ostatniej reformy skarbowej podatku VAT z perspektywy rekomendacji misji technicznej MFW. Ostatnia część artykułu jest poświęcona analizie wyzwań, jakie stoją przed przyszłą współpracą z MFW na polu podatkowym.

Słowa kluczowe: transformacja systemowa, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, reformy podatkowe, konsensus waszyngtoński, administracja podatkowa.

* Doradca Prezesa Narodowego Banku Polskiego, e-mail: andrzej.raczko@nbp.pl

Transformacja systemowa z początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, której celem było stworzenie sprawnie funkcjonującej gospodarki rynkowej, nie mogła ominąć również systemu podatkowego. W tym przypadku należy mówić nie tyle o przekształceniu, ile o stworzeniu od podstaw całego systemu podatkowego w sensie: legislacyjnym (prawo podatkowe), organizacyjnym (reorganizacja administracji skarbowej), nowego systemu relacji w sprawach podatkowych pomiędzy obywatelem a władzą (zarówno w wymiarze rozstrzygania sporów podatkowych, jak i w odniesieniu do sposobu tworzenia i egzekwowania przepisów podatkowych).

Z punktu widzenia ekonomicznego proces tworzenia systemu podatkowego wymagał zdefiniowania wzorca docelowego, ścieżki przejścia do nowego systemu i określenia dodatkowych czynników, które miały zapewnić spójność reformy z całym procesem transformacji. Względy finansowe (kredyty, negocjacje w sprawie konwersji zadłużenia zagranicznego) oraz umiejętność programowania procesu reform, a także szeroka wiedza ekspercka (misje techniczne) zadecydowały o szerokim korzystaniu z pomocy Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW)¹ i Banku Światowego w przygotowaniu i wdrażaniu reform gospodarczych.

Celem niniejszego opracowania jest zarysowanie roli, jaką w procesie tworzenia i rozwoju polskiego systemu podatkowego odegrał Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Początkowy proces transformacji systemowej opierał się na koncepcji reform zwanej konsensusem waszyngtońskim. Plany zmian systemu podatkowego powstawały we współpracy z MFW. Fundusz wspierał zmiany w Polsce nie tylko finansowo, ale również poprzez misje eksperckie. Zakończenie pierwszego, najistotniejszego etapu reform nie przerwało dialogu pomiędzy władzami i MFW. Opinia tej instytucji dotycząca stanu gospodarki i prowadzonej polityki gospodarczej, upubliczniana w formie raportu z tzw. przeglądu z artykułu IV statutu organizacji², wpływała na rynki finansowe i krajową opinię publiczną, w związku z czym władze chętnie współpracowały z MFW. Kolejne rządowe projekty reform w wielu aspektach były zbieżne z rekomendacjami MFW, niestety nie do końca

¹ Początkowo szkic reform w Polsce przedstawił J. Sachs (*Poland's Jump to the Market Economy*, Cambridge, MA 1993), szybko jednak została nawiązana współpraca z MFW (D. Lipton, J. Sachs, *Creating a Market Economy in Eastern Europe: The Case of Poland*, „Brookings Papers in Economic Activity” 1990, t. 1, s. 75–133).

² International Monetary Fund, *Articles of Agreement*, Washington, 1993, s. 5–7.

proces reformowania kończył się powodzeniem, co znajdowało swój wyraz w opiniach MFW. Pogłębione rekomendacje MFW dotyczące systemu podatkowego były owocem misji eksperckich. Pierwsza fala misji podatkowych (1990–1992) była ściśle związana z wprowadzeniem podstawowych reform określanych mianem planu Balcerowicza, drugą falę misji przeprowadzono w okresie planowania reform podatkowych, ściśle powiązanych z procesem akcesji do Unii Europejskiej (1999), trzecia fala misji zajmowała się problemem ściągłości podatku VAT (2014).

2. „WZORCOWY” SYSTEM PODATKOWY JAKO ELEMENT KONSENSUSU WASZYNGTOŃSKIEGO

Ukształtowanie konsensusu waszyngtońskiego, jako pakietu reform skierowanych do zadłużonych krajów Ameryki Łacińskiej, przypisuje się instytucjom Bretton Woods³. Organizacje te wielokrotnie jednak podkreślały, że nie ma systemu, który pasuje do każdej gospodarki, i dlatego ich rekomendacje są „szyte na miarę”, to znaczy są odpowiednie dla danej gospodarki w danym czasie⁴. Niemniej sposób podejścia do rozwiązywania problemów gospodarczych przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy oparty był na modelu efektywnie funkcjonującej gospodarki rynkowej i wizji właściwie prowadzonej polityki gospodarczej. Oczywiście sposób podejścia do reform gospodarczych podlegał adaptacjom, ponieważ organizacja absorbowwała wiedzę na temat sposobu działania gospodarek tzw. wschodzącego rynku, makroekonomiczny rdzeń modelu pożądanego gospodarki nie ulegał jednak istotnym zmianom⁵. Z podanych powodów rekomendacje dotyczące polityki podatkowej stają się zrozumiałe, jeśli system podatkowy rozpatruje się jako składową pożądanego modelu gospodarki z właściwą, opartą na kilku priorytetach, polityką gospodarczą⁶.

³ Samą nazwą posłużył się J. Williamson w pracy opublikowanej pierwotnie w kwietniu 1990 r. (*What Washington Means by Policy Reform*, [w:] *Latin American Adjustment: How Much Has Happened*, Washington 2002).

⁴ M. Guitian, *The Unique Nature of the Responsibilities of the International Monetary*, IMF Pamphlet Series nr 46, Washington 1992, s. 14–18.

⁵ A. Krueger, *A Continuous Adventure: The Pursuit of Stability and Growth in Modern Economies*, Distinguished Lectures Series nr 18, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2006.

⁶ S. Gupta, M. Keen, B. Clements, L. Mello, M. Mani, *Fiscal Dimensions of Sustainable Development*, IMF Pamphlet Series nr 54, Washington 2002.

Za główny priorytet uznawano utrzymanie dyscypliny budżetowej⁷. Niski dług publiczny i znajdujący się pod kontrolą deficyt budżetowy miał być zasadniczym czynnikiem zapewniającym zewnętrzną oraz wewnętrzną równowagę gospodarczą. Bezpieczny poziom zadłużenia publicznego powinien zapewniać łatwą możliwość rolowania długu, szczególnie części znajdującej się w rękach zagranicznych inwestorów. W rezultacie dyscyplina budżetowa powinna sprzyjać stabilizacji kursu walutowego, który stanowił nominalną kotwicę utrzymującą w ryzach inflację⁸. Zmiany poziomu zadłużenia wyznaczone są przez wysokość deficytu budżetowego. Stabilizacja wysokości długu publicznego zmusza do konstrukcji zbilansowanego budżetu. Perspektywa zbilansowanego budżetu wymagała w większości przypadków sukcesywnego obniżenia deficytu budżetowego⁹. Instrumentem równoważenia finansów publicznych powinny być wydatki budżetowe, a nie strona dochodowa budżetu. W związku z tym postulowano ograniczenie wydatków. Po pierwsze, uważano za bezproduktywny system subsydiów kierowanych do poszczególnych gałęzi przemysłu lub określonych grup towarowych (np. subsydiowanie cen energii lub żywności)¹⁰. Po drugie, za najważniejsze wydatki z państwowej kasy uznawano finansowanie szkolnictwa i ochrony zdrowia. Wydatki budżetowe na te cele uznawano za pomocne w podwyższeniu efektywności kapitału ludzkiego. Po trzecie, państwo powinno finansować infrastrukturę, ponieważ skala tych inwestycji i długi okres zwrotu nakładów powodują nikłe zainteresowanie tymi inwestycjami prywatnego kapitału¹¹.

Równowaga wewnętrzna i zewnętrzna osiągnięta dzięki dyscyplinie budżetowej i stabilnemu kursowi otwierała drogę do liberalizacji handlu i przepływów finansowych. Transparentna polityka fiskalna państwa

⁷ J. Daniel, J. Davis, M. Fouad, C. Rijckghem, *Fiscal Adjustment for Stability and Growth*, IMF Pamphlet Series nr 55, Washington 2006.

⁸ Początkowo MFW postulował wprowadzenie sztywnego kursu walutowego, jako kotwicy antyinflacyjnej. Głęboki kryzys bilansu płatniczego w Argentynie spowodował zmianę poglądu i aprobatę bardziej elastycznych systemów kursowych. W przypadku Polski początkowo wprowadzony sztywny kurs walutowy został zastąpiony systemem pływającego kursu (R. Mundell, *Do Exchange Rates Work? Another View*, IMF Working Paper 1991, nr 37, Washington).

⁹ W warunkach poważnego zadłużenia konieczne było uzyskanie nadwyżki pierwotnej.

¹⁰ J. Cordoba i in., *Equity and Efficiency in the Reform of Price Subsidies: A Guide for Policymakers*, IMF Manuals and Guides, Washington 2000.

¹¹ S. Gupta, K. Honjo, M. Verhoeven, *Transition Economies: How Appropriate Is the Size and Scope of Government?*, „Comparative Studies” 2001, t. 45, nr 4, s. 554–557.

w połączeniu ze swobodną konkurencją powinna spowodować napływ zagranicznych inwestycji bezpośrednich. Proces ten powinien zostać przyspieszony przez prywatyzację istniejących państwowych firm. W rezultacie zastrzyk zewnętrznego kapitału powinien pozwalać na przyspieszenie wzrostu gospodarczego pomimo niskiej skłonności do oszczędzania. Zewnętrzne oszczędności powodowały powstanie deficytu na rachunku bieżącym, ale równowaga zewnętrzna (bilansu płatniczego) była utrzymywana dzięki trwałemu napływowi zagranicznego kapitału¹².

Stworzenie środowiska konkurencyjnej gospodarki miała zapewnić głęboka deregulacja w kilku wymiarach. Po pierwsze, postulowano swobodną działalność zagranicznych inwestorów w zakresie wyboru kierunków inwestowania, dostępu do ograniczonych czynników produkcji (np. ziemi), swobodną wymianę walutową dochodów i nieskrępowany transfer zysków za granicę. Po drugie, rekomendowano przeciwdziałanie monopolizacji rynku wewnętrznego. Po trzecie, zachęcano do deregulacji rynku pracy (liberalizacja prawa pracy). Po czwarte, postulowano powstrzymanie się od kontroli cen, zniesienie barier importowych i rezygnację z subsydiowania kosztów kredytu. W rezultacie ceny, płace, stopy procentowe powinny być swobodnie kształtowane przez mechanizmy rynkowe¹³.

Opisane cechy systemu gospodarczego powinny zostać zakotwiczone w transparentnym i stabilnym systemie prawa gospodarczego zarówno w aspekcie jego tworzenia, jak i egzekwowania. W tym zakresie najważniejsze było zapewnienie przestrzegania prawa własności¹⁴.

System podatkowy powinien być całkowicie podporządkowany wyżej opisanemu modelowi gospodarczemu. Po pierwsze, celem systemu podatkowego powinno być dostarczenie dochodów niezbędnych do sfinansowania wydatków budżetowych. System podatkowy powinien być tak skonstruowany, by dostarczał dochodów rosnących proporcjonalnie do wzrostu produktu krajowego brutto (PKB) bez konieczności zmian stawek podatkowych lub wprowadzania nowych form opodatkowania. Spełnienie tego warunku wymagało zaprojektowania podatków z różnych źródeł, tak by wpływy podatkowe były odporne na zmiany koniunktury

¹² G. Calvo, J. Frenkel, *From Centrally Planned to Market Economies: The Road from CPE to PCPE*, IMF Staff Papers 1991, t. 38, s. 268–299.

¹³ S. Fischer, A. Gelb, *Issues in Socialist Economy Reform*, „Journal of Economic Perspective” 1991, t. 5, nr 4, s. 91–105.

¹⁴ D. Lipton, J. Sachs, *Privatization in Eastern Europe: The Case of Poland*, „Brookings Paper of Economic Activity” 1990, t. 2, s. 293–341.

w poszczególnych branżach. Trwałe powiększenie dochodów podatkowych powinno odbywać się nie poprzez zwiększenie obciążeń podatkowych, ale na drodze powiększenia bazy podatkowej. Po drugie, podatki nie powinny powodować zniekształcenia relacji cenowych. Zróżnicowanie stawek podatkowych na poszczególne towary skutkuje niewłaściwymi sygnałami dla rynku i prowadzi do nieracjonalnej alokacji czynników wytwórczych. Po trzecie, system podatkowy powinien brać pod uwagę proporcje pomiędzy konsumpcją i inwestycjami. Właściwym regulatorem jest stopa procentowa. Podatki nie powinny zakłócać tego mechanizmu. Na przykład wprowadzenie ulg inwestycyjnych może skutkować podejmowaniem nierentownych projektów inwestycyjnych. Po czwarte, system podatkowy powinien być sprawiedliwy, to znaczy równo traktować podmioty gospodarcze funkcjonujące w podobnych warunkach. Uznawano również, że system podatkowy ma ograniczone możliwości przeciwdziałania ubóstwu poprzez wtórną redystrybucję dochodów. Przeciwdziałanie biedzie powinno być realizowane za pomocą innych instrumentów niż system podatkowy. Po piąte, system podatkowy powinien być prosty z małą liczbą stawek podatkowych, pozbawiony ulg, łatwy do zarządzania i przede wszystkim zrozumiały dla podatnika. Po szóste, zmiany systemu podatkowego powinny być rzadkie, kierunek tych zmian sygnalizowany podmiotom gospodarczym. W szczególności potencjalne zmiany wysokości stawek podatkowych nie powinny istotnie zmieniać warunków opłacalności prowadzonej działalności gospodarczej¹⁵.

Opisana wyżej mantra przyświecała również MFW przy formułowaniu rekomendacji dla krajów transformacji systemowej¹⁶. Problem polegał na tym, że system rynkowy nie był poprawiany, jak w przypadku krajów Ameryki Południowej, lecz tworzony – zarówno w sensie wprowadzania nowych stosunków własnościowych (prywatyzacja i komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych), jak i budowy podstawowych struktur gospodarki rynkowej, w tym nowoczesnego systemu podatkowego.

¹⁵ V. Tanzi, Z. Howell, *Fiscal Policy and Long-Run Growth*, IMF Working Paper 1996, nr 119, Washington.

¹⁶ V. Tanzi, Z. Howell, *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, IMF Working Paper 2000, nr 35, Washington.

3. BUDOWA SYSTEMU PODATKOWEGO W POLSCE W OKRESIE TRANSFORMACJI SYSTEMOWEJ

Tworzenie na początku lat dziewięćdziesiątych nowego systemu podatkowego było procesem wielopłaszczyznowym, obejmującym powstanie odpowiednich instrumentów podatkowych, właściwych ram prawnych, instytucji zdolnych do egzekwowania obowiązku podatkowego oraz harmonizację systemu podatkowego z mechanizmami funkcjonowania finansów publicznych. Waga problemu była dostrzegana zarówno po stronie władz polskich, jak i MFW, w związku z tym już w 1990 r. zorganizowano dwie misje eksperckie MFW, których celem była analiza możliwości wprowadzenia podatku VAT oraz pomoc w przeorganizowaniu administracji podatkowej. Misje szybko zorientowały się, że głównym czynnikiem powodzenia będzie właściwe przygotowanie aparatu skarbowego, dlatego kontynuowano wysyłanie misji z zadaniem przeglądu prowadzonych reform administracji podatkowej aż do listopada 1992 r.¹⁷

MFW zdawał sobie sprawę, że proces reformowania administracji musi wykorzystywać istniejące zasoby kadrowe i struktury organizacyjne. Uznawano, że najważniejszym przedsięwzięciem powinno być stopniowe poszerzenie funkcji administracji skarbowej, od prostego procesu ewidencjonowania odprowadzanych podatków, przez przedsiębiorstwa państwowe, do pełnego zakresu operacji skarbowych. Nowe zadania wymagały szkolenia kadr i reorganizacji służb podatkowych. Misja miała pełną świadomość, jakim wyzwaniem dla przekształcanego aparatu skarbowego był pobór podatków od gwałtownie rozwijającego się sektora prywatnych przedsiębiorstw. W starym systemie struktura organizacyjna podporządkowana była poborowi podatków od poszczególnych rodzajów podmiotów, w nowym systemie musiała zostać zmieniona w taki sposób, by uwzględnić trzy odrębne etapy: pobór, kontrolę wysokości podatku i rozpatrywanie odwołań podatkowych. Funkcje te powinny spełniać wyodrębnione organizacyjnie struktury. Uporządkowania organizacyjnego wymagał system decyzyjny związany ze sposobem nakładania i egzekwowania kar podatkowych. Baza podatkowa, która zawsze była w centrum uwagi MFW, wymagała zbudowania nowoczesnego systemu rejestracji podatników. Oddzielnym wyzwaniem był proces weryfikowania zwrotu podatków (szczególnie

¹⁷ Misje organizowane były przez Fiscal Affairs Department (FAD): w czerwcu 1990 r. misja poświęcona wprowadzeniu podatku VAT, w listopadzie 1990 r. misja z zadaniem zaprojektowania organizacji poboru podatku VAT.

w odniesieniu do planowanego wprowadzenia systemu podatku VAT). Tempo reform administracji skarbowej, ze względu na ich szeroki zakres, budziło obawy MFW. Wskazywano na opóźnienia w komputeryzacji izb skarbowych i na pracochłonność posługiwania się bazami podatników prowadzonymi na podstawie papierowej dokumentacji. Podkreślano problem przestępstw podatkowych, w związku z czym MFW popierał powołanie służb podatkowych operujących według zasad policyjnych¹⁸.

Rzeczywisty postęp w zmianie systemu podatkowego najlepiej odzwierciedlało wprowadzenie nowoczesnych podatków dochodowych i podatku nakładanego na towary konsumpcyjne. Sekwencja, w jakiej wprowadzono poszczególne podatki, była wyznaczona zarówno przez konieczność zapewnienia spójności procesu transformacji, jak i skalę niezbędnych dostosowań organizacyjnych.

Wprowadzenie mechanizmu rynkowego wymagało przekształcenia zasad funkcjonowania przedsiębiorstw państwowych. Zasadniczym czynnikiem było wyegzekwowanie twardych ograniczeń budżetowych od przedsiębiorstw państwowych¹⁹. Misja dokonała analizy opodatkowania przedsiębiorstw państwowych w postaci dywidendy płaconej od posiadanego majątku. System ten, ze względu na wyliczenie wartości majątku na podstawie historycznych cen, nie był odpowiedni w warunkach wysokiej inflacji. Dodatkowo mechanizm ten komplikowało rozdzielenie rozliczenia dywidendy pomiędzy władze lokalne i centralne. Konieczne było wprowadzenie podatku dochodowego, niezbędnego w warunkach równego obowiązku podatkowego dla przedsiębiorstw państwowych i dla firm prywatnych. W rezultacie wprowadzono ujednolicony podatek dochodowy (CIT)²⁰. Objęcie przedsiębiorstw powszechnym podatkiem z ujednoliconą stawką było zgodne z zaleceniem Międzynarodowego Funduszu Walutowego, ponieważ wprowadzało zasady wolnej konkurencji dla przedsiębiorstw²¹. Istotne zróżnicowanie początkowych warunków, w jakich

¹⁸ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 92/139, IMF, Washington 1992, s. 31–33.

¹⁹ M. Belka, S. Krajewski, B. Pinto, *Transforming State Enterprises in Poland: Evidence on Adjustment by Manufacturing Firms*, World Bank Working Paper WPS1101, Washington 1993.

²⁰ Podatek dochodowy od osób prawnych, wprowadzony w styczniu 1989 r., został przekształcony nowelizacją z lutego 1992 r.

²¹ L. Ebrill i in., *Poland: The Path to a Market Economy*, IMF Occasional Paper nr 113, Washington 1994, s. 7–10.

przyszło gospodarować przedsiębiorstwom, wymusiło wprowadzenie mechanizmów korygujących. Pozostawiono oddzielne systemy podatkowe dla rolnictwa i gospodarki leśnej. Wprowadzono ulgi podatkowe, np. odliczanie kosztów inwestycji. Równolegle zastosowano formy ryczałtowego opodatkowania dla burzliwie rozwijającego się sektora mikroprzedsiębiorstw. Te ustępstwa w stosunku do „wzorcowego” rozwiązania miały długoterminowy, negatywny wpływ na proces alokacji czynników produkcji. Uruchomione zostały mechanizmy przesuwania działalności gospodarczej do obszarów cieszących się ulgami podatkowymi lub uproszczonymi formami opodatkowania. Próby ograniczenia nadużyć podatkowych w tym zakresie prowadziły do rozbudowania systemu sprawozdawczo-kontrolnego służb podatkowych. Ulgi podatkowe, które miały być instrumentem przejściowym, stały się przedmiotem politycznego lobbingu i trudnym do wyeliminowania elementem. Z tego powodu zalecenie usuwania ulg w podatku dochodowym stało się trwałą rekomendacją międzynarodowych organizacji gospodarczych, w tym MFW²².

Wprowadzony w lipcu 1992 r. podatek od dochodów osobistych (PIT) był przedsięwzięciem trudnym do przeprowadzenia pod względem organizacyjnym, szczególnie w sytuacji operowania papierowymi dokumentami. Mimo rad MFW pozostawiono znaczną liczbę ulg podatkowych (łącznie rozliczenie podatkowe małżonków, odliczenia wydatków związanych z mieszkaniem, edukacją, ochroną zdrowia) oraz silną progresję podatkową (19, 30 i 40 procent). Fundusz był przeciwny traktowaniu systemu podatkowego jako instrumentu prowadzenia polityki socjalnej. Ograniczenie progresji podatkowej, zdaniem MFW, miało znaczenie ze względu na zakres podatku PIT, który był podatkiem dochodowym nie tylko dla osób uzyskujących dochody z pracy, ale również dla osób samodzielnie prowadzących działalność gospodarczą.

Najbardziej ambitnym przedsięwzięciem było wprowadzenie podatku od towarów i usług (VAT) w styczniu 1993 r. W krajach transformacji systemowej była to rewolucja gospodarcza. Stosowany wcześniej podatek obrotowy z wieloma, często zmienianymi stawkami podatkowymi istotnie wypaczał strukturę cen i był źródłem niewłaściwej alokacji czynników produkcji. Międzynarodowy Fundusz Walutowy zachęcał do wprowadzenia podatku VAT, ponieważ opierał się on na opodatkowaniu konsumpcji i był

²² International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 99/52, IMF, Washington 1997, s. 7–9.

najbardziej neutralny w stosunku do wyboru kierunku działalności gospodarczej na podstawie rachunku ekonomicznego. Złożony mechanizm rozliczania i poboru podatku wymagał nie tylko sprawnie działającego aparatu skarbowego, ale także właściwych dostosowań organizacyjnych w przedsiębiorstwach. MFW nalegał na wprowadzenie jak najprostszego podatku VAT, to znaczy o możliwie szerokim zakresie towarów obłożonych podatkiem i z zastosowaniem jednej stawki podatkowej po to, by uprościć system rozliczenia podatku, szczególnie zmniejszyć skalę zwrotów podatkowych²³.

W połowie lat dziewięćdziesiątych sprawy podatkowe, po uruchomieniu podatków CIT, PIT i VAT oraz reorganizacji służb podatkowych, nie były priorytetem dla Międzynarodowego Funduszu Walutowego. Główne zainteresowanie dotyczyło odpowiedzialnej polityki budżetowej i pieniężnej w warunkach gwałtownie przyspieszającego wzrostu gospodarczego. Obawy o zbyt wolny spadek tempa inflacji skłaniał MFW do rekomendowania zarówno rządowi, jak i bankowi centralnemu prowadzenie bardziej restrykcyjnej polityki fiskalnej i pieniężnej²⁴. Instrumentem pozwalającym trzymać w ryzach finanse publiczne były wydatki budżetowe. Wydatkami było łatwiej sterować niż strumieniem podatków i dostosowywać do zmian koniunktury. Ten element był szczególnie ważny, ponieważ dochody podatkowe były procykliczne. Stabilizowanie aktywności gospodarczej możliwe było za pomocą elastycznie dostosowujących się antycyklicznych wydatków budżetowych. Ponadto uważano, że budżet może wspierać działania wpływające na długoterminowe tempo wzrostu gospodarczego, np. przez inwestycje infrastrukturalne. Osiągnięcie opisanych celów było możliwe w systemie budżetowym, w którym ograniczone były sztywne wydatki.

Z podanych powodów MFW bardziej interesował się reformą wydatków publicznych, stabilnością długu publicznego i planami obniżenia deficytu budżetowego niż systemem podatkowym. Wewnętrzna równowaga budżetowa, kontrola deficytu na rachunku bieżącym były w centrum uwagi MFW, i to nie tylko w przypadku Polski, ale także pozostałych krajów transformacji systemowej. Podatki z tej perspektywy były ważne ze względu na wielkość wpływów budżetowych. Po dwóch pierwszych latach transformacji, kiedy dochody podatkowe były na niskim poziomie, około 24% PKB,

²³ Przegląd zaleceń MFW dotyczących podatku VAT prezentuje praca L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, IMF, Washington 2001.

²⁴ Rekomendacje MFW: International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 97/41, IMF, Washington 1997, s. 26–27.

reformy podatków przyniosły owoce i poziom podatków zbliżył się do 27% PKB. Zmianie uległa struktura podatków, spadł udział podatków płacowych przez przedsiębiorstwa, z 6% do 3% PKB, co było efektem likwidacji podatku od ponadnormatywnego wzrostu wynagrodzeń, który odgrywał ważną rolę jako przejściowy instrument przeciwdziałający spirali płacowo-cenowej. Spadek ten został wyrównany przez zwiększone wpływy z podatku od dochodów osobistych z 6% do prawie 8% PKB oraz przez silny wzrost dochodów z 9% do 12% PKB z podatków pośrednich po wprowadzeniu VAT i reformie podatku akcyzowego. Zdaniem MFW prawdopodobna była jednak po 1995 r. stagnacja wpływów podatkowych, ich zwiększenie wymagało zatem dalszych działań, przede wszystkim poszerzenia bazy podatkowej i poprawienia ściągальności podatków²⁵.

Te uwagi były przyjmowane przez zmieniające się rządy, ale postęp był ograniczony i raczej nie wynikał z braku potencjału organizacyjnego ani z umiejętności analitycznych i legislacyjnych władz. Główną przyczynę dobrze ujął Grzegorz W. Kołodko, mówiąc: „na sali wykładowej, czy też podczas konferencji wystarczy akademicki wywód, by można było mieć rację, w polityce trzeba mieć większość w parlamencie i przede wszystkim poparcie społeczne i polityczne dla reform”²⁶. Interesy polityczne, tak jak wszędzie, wyznaczały tempo dostosowań systemu podatkowego. Bolesne reformy podatkowe udało się na ogół realizować, jeśli były warunkiem politycznego sukcesu. Po dynamicznym okresie głównych reform, cieszących się społeczną akceptacją ze względu na likwidację niewydolnego systemu gospodarki centralnie planowanej, kolejną okazją do skutecznego popchnięcia reform podatkowych była konieczna harmonizacja podatków związana z powszechnie popieranym przystąpieniem do Unii Europejskiej.

4. REFORMY SYSTEMU PODATKOWEGO I PARAPODATKOWEGO W OKRESIE AKCESJI DO UNII EUROPEJSKIEJ

Zaangażowanie MFW, w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych wyraźnie skoncentrowane na krajach transformacji systemowej, musiało ulec osłabieniu w związku z falą kryzysów finansowych, które nastąpiły

²⁵ International Monetary Fund, *Republic of Poland – Recent Economic Developments*, Country Report 97/54, IMF, Washington 1997, s. 41–43.

²⁶ G.W. Kołodko, *Equity Issues in Policy Making in Transition Economics*, [w:] *Economic Policy and Equity*, red. V. Tanzi, IMF, Washington 1999, s. 150.

w innych krajach wschodzącego rynku. Początkiem problemów było załamanie meksykańskiego peso w grudniu 1994 r., które wywołało efekt domina oraz wyprzedaż brazylijskiej i argentyńskiej waluty (tzw. tequila kryzys)²⁷. W kolejnych latach kryzys dotknął kraje Dalekiego Wschodu (1997). Szybki wzrost gospodarczy tych krajów, napędzany przez napływ zagranicznego kapitału, załamał się na skutek kryzysów walutowych. System sztywnego kursu walutowego, który stanowił kotwicę antyinflacyjną, nie był możliwy do utrzymania w tych krajach w warunkach raptownego odpływu zagranicznego finansowania. Bilans płatniczy musiał być łątany przez pożyczki zaciągane w MFW. Programy stabilizacyjne były jednak okupione bolesnymi społecznie reformami finansów publicznych²⁸. Impuls azjatyckiego kryzysu finansowego dotarł również do Rosji i rozpoczął się atakiem spekulacyjnym na rubla. MFW widział możliwość rozprzestrzenienia się kryzysu na kraje Europy Centralnej²⁹.

W zaistniałej sytuacji MFW skupił uwagę na czynnikach powodujących napięcia w polskim bilansie płatniczym, które mogły stać się w zarzewiu kryzysu finansowego³⁰. Ewolucja systemu kursowego w Polsce od sztywnego kursu, poprzez kurs pełzający, wyraźnie zmierzała do kursu płynnego, dlatego system kursowy nie był przesłanką potencjalnego kryzysu³¹. MFW skupił zatem uwagę na czynnikach pośrednio wpływających na równowagę zewnętrzną, to znaczy na stabilności finansów publicznych i trwałości napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych³². W tym pierwszym przypadku MFW sygnalizował potrzebę trwałego ograniczenia deficytu budżetowego, w tym zwrócenia uwagi na przyszły stan finansów publicznych determinowany przez państwowy system emerytalny. W tym drugim zaś przedmiotem troski była właściwa polityka zmierzająca do stworzenia trwałych

²⁷ J. Boughton, *From Suez to Tequila: The IMF as Crisis Manager*, IMF Working Paper 1997, nr 90, Washington.

²⁸ M. Musa, M. Savastano, *The IMF Approach to Economic Stabilization*, IMF Working Paper 1999, nr 104, Washington.

²⁹ International Monetary Fund, *Financial Crises: Characteristics and Indicators Vulnerabilities*, World Economic Outlook, IMF, Washington 1998, s. 74–97.

³⁰ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 98/53, IMF, Washington 1998, s. 6–11.

³¹ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 98/53, IMF, Washington 1998, s. 21–22.

³² International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 99/52, IMF, Washington 1997, s. 12–48.

i stabilnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej, szczególnie w odniesieniu do inwestorów zagranicznych.

Rekomendacje MFW były zbieżne z priorytetami polskiego rządu. Cztery reformy rządu Jerzego Buzka (oświatowa, emerytalna, administracji i służby zdrowia) miały w długim okresie stabilizować finanse publiczne i w tym zakresie były zgodne z oczekiwaniami MFW³³. Najważniejszym czynnikiem było jednak rozpoczęcie procesu akcesyjnego. Po pierwsze, MFW uważał, że konieczność spełnienia warunków Paktu stabilności i wzrostu będzie popychać Polskę do wprowadzenia strukturalnych reform finansów publicznych. Po drugie, harmonizacja prawa, zwłaszcza prawa gospodarczego, powinna istotnie zmniejszyć ryzyko inwestowania w Polsce przez kapitał zagraniczny i tym samym zapewnić trwały napływ inwestycji zagranicznych. Z tego punktu widzenia aparat podatkowy miał być bardziej przyjazny dla biznesu.

W związku z akcesją MFW dokonał przeglądu niezbędnych zmian systemu podatkowego³⁴. Z punktu widzenia dochodów ważne było przystąpienie do strefy wspólnego handlu. Ze względu na kierunki polskiego handlu zagranicznego brak cel w handlu wewnątrzspółnotowym miał istotne znaczenie dla dochodów budżetowych. Samo wypowiedzenie umów handlowych z poszczególnymi krajami i przystąpienie do wspólnej, europejskiej umowy handlowej było rozbudowanym przedsięwzięciem organizacyjnym, chociaż po przystąpieniu Polski do Światowej Organizacji Handlu dostosowanie systemu taryf celnych nie było skomplikowaną operacją. MFW dostrzegał również istotne znaczenie harmonizacji stawek podatków akcyzowych (paliwo, papierosy) dla wpływów budżetowych. Kwestią otwartą było wynegocjowanie okresów przejściowych pozwalających na stopniowe dostosowanie stawek bez gwałtownych zmian dochodów budżetowych. Ostatnie z podkreślanych przez MFW zadań dotyczyło dostosowania podatku VAT do Szóstej Dyrektywy Unii Europejskiej, co uznawano za poważne wyzwanie w świetle wciąż niedoskonale działającej administracji skarbowej.

Biorąc pod uwagę przyszłe funkcjonowanie Polski w strukturach Unii Europejskiej, władze uważały przeprowadzenie reform podatkowych za niezbędne dla stopniowego zwiększania konkurencyjności polskiej gospodarki.

³³ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 98/53, IMF, Washington 2004, s. 23–25.

³⁴ International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues and Statistical Appendix*, Country Report 98/62, IMF, Washington 1992, s. 6–7.

Pod koniec 1998 r. dwie misje MFW uczestniczyły w oszacowaniu skutków dla dochodów podatkowych przygotowywanej reformy podatków dochodowych. Plany rządowe przedstawione zostały w *Białej księdze podatków*³⁵. Ideą przewodnią reformy było obniżenie stawek podatkowych i równoczesne zlikwidowanie ulg i zwolnień podatkowych. W rezultacie cała operacja powinna być neutralna pod względem wpływów podatkowych, pod warunkiem wprowadzenia planowanych zmian w podatkach pośrednich, narzuconych przez proces unijnej harmonizacji.

W odniesieniu do podatku CIT proponowano rozwiązania już wcześniej sygnalizowane przez MFW, likwidację stosowanych ulg, przede wszystkim wyeliminowanie skomplikowanej w nadzorowaniu ulgi inwestycyjnej i zastąpienie jej mechanizmem przyspieszonej amortyzacji. Zmiana ta miała być połączona z procesem regularnego przeszacowania wartości majątku przedsiębiorstw. Zdecydowano się także na postulowaną przez MFW likwidację ulg związanych z zatrudnieniem osób niepełnosprawnych. Równolegle miała być stopniowo obniżana stawka podatku dochodowego z obowiązującego poziomu 34% w 1999 r. do poziomu 22% w 2004 r.

Propozycje zmiany podatku PIT poprzedziła intensywna dyskusja na temat możliwości wprowadzenia podatku liniowego w Polsce. MFW sprzyjał tej idei z trzech powodów. Po pierwsze, progresja podatkowa, w przypadku dużego zróżnicowania dochodów, w porównaniu z podatkiem liniowym prowadzi do wysokich krańcowych stawek podatkowych, jeśli wpływy podatkowe mają zostać na tym samym poziomie. Po drugie, niwelowanie społecznych różnic należy realizować za pomocą innych instrumentów niż system podatku dochodowego. Po trzecie, wprowadzenie podatku liniowego pozwala na pobór podatku „u źródła”, co znacznie upraszcza zarządzanie systemem podatkowym. Kolejne misje MFW w 1999 r. wspierały przygotowania do reformy. Koncepcja podatku liniowego miała sens, jeśli reforma nie ograniczała się do wprowadzenia jednej stawki podatkowej, ale ponadto zakładała eliminację ulg, w tym możliwość wspólnego, podatkowego rozliczania się małżonków. Ze względów społecznych tak daleko idący projekt nie uzyskał poparcia i został zawetowany przez prezydenta.

Połowiczna reforma podatków dochodowych spotkała się ze zróżnicowaną oceną MFW. Z jednej strony podkreślano, że reforma jest ważnym sygnałem woli władz dla stworzenia lepszych warunków działalności gospodarczej

³⁵ Ministerstwo Finansów, *Biała księga podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian*, Warszawa 1998.

dla przedsiębiorców zarówno krajowych, jak i zagranicznych. Wskazywano też, że wprowadzone ustawy skutkują pozytywną zmianą struktury dochodów podatkowych. Udział we wpływach podatkowych podatków dochodowych, wynoszący przed reformą około 40%, miał spaść prawie o połowę. Z drugiej strony pokazywano niespójności wprowadzonych rozwiązań. Po pierwsze, różne stawki opodatkowania i odmienny sposób liczenia podstawy opodatkowania dla przedsiębiorców rozliczających się w systemie CIT, i tych, którzy byli opodatkowani PIT, nie stwarzał tych samych warunków gospodarowania. MFW uważał, że lepszym rozwiązaniem było wprowadzenie ujednoczonych przepisów o podatku dochodowym zarówno dla osób fizycznych, jak i biznesu, z jednolitą stawką podatkową. Po drugie, podkreślano wyłączenie z systemu podatków dochodowych pewnych sektorów (rolnictwo, specjalne strefy ekonomiczne) i dochodów (oprocentowanie rachunków bankowych i zyski kapitałowe z inwestycji w papiery wartościowe). Po trzecie, wskazywano na ubytki w dochodach samorządów związane z reformą i postulowano wprowadzenie mechanizmów kompensacyjnych³⁶.

Najważniejszym sygnałem problemów, jakie przyniesie połowiczna reforma, była analiza skali spadku dochodów podatkowych PIT i CIT. Udział dochodów z tych podatków miał się obniżyć z około 9% do około 6% PKB. Konieczne było zatem przyspieszenie wzrostu stawek podatku akcyzowego przewidywanego w procesie harmonizacji z systemem unijnym. Również dostosowanie do wymogów Szóstej Dyrektywy powinno zakładać objęcie stawką podstawową VAT jak największej liczby towarów i usług. MFW proroczo podkreślał, że ambitny cel, jakim było zrównoważenie budżetu w 2003 r., jest zagrożony. Poprawa salda finansów publicznych o ponad 3% w ciągu czterech lat, uwzględniając prognozę wpływów podatkowych, musiała wymagać istotnego ograniczenia wydatków publicznych.

Połowiczna reforma podatkowa pozostawiła trwały ślad w kolejnych opiniach MFW, który niezmiennie domagał się likwidacji ulg podatkowych, prostszego prawa podatkowego i efektywniejszego funkcjonowania aparatu skarbowego. Niestety rady MFW traktowano wybiórczo, publiczną sympatią cieszyły się postulaty uproszczenia procedur podatkowych oraz obniżenia stawek podatkowych, ale zapominano, że MFW widział taką możliwość pod warunkiem poszerzenia bazy podatkowej lub ograniczenia sztywnych wydatków.

³⁶ International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/46, IMF, Washington 2000, s. 19–29.

Część postulatów MFW wprowadzono w późniejszym czasie, opodatkowano dochody z oprocentowania rachunków bankowych, zyski kapitałowe z inwestycji w papiery wartościowe, zmniejszono liczbę ulg w podatku PIT, lecz nie wprowadzono jednolitego podatku dochodowego ani tej samej stawki podatkowej dla wszystkich podatków dochodowych (pomimo podjęcia prób w tym zakresie). Wprowadzono natomiast namiastkę podatku liniowego, to znaczy opcję tego podatku dla osób prowadzących działalność gospodarczą i rozliczających się w systemie PIT. Uzupełniono lukę w ustawodawstwie i uchwalono ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wprowadzającą, postulowaną przez MFW, mechanizm regulujący udział władz lokalnych w podatku dochodowym³⁷.

Z czterech planowanych w 1998 r. reform strukturalnych MFW najbardziej zaangażował się w reformę emerytalną. Państwowy system emerytalny z obowiązkowym systemem składkowym był w rzeczywistości systemem parapodatkowym. MFW interesował się tym rozwiązaniem w krajach transformacji systemowej z dwóch powodów. Po pierwsze, niewydolny system emerytalny musiał być dofinansowywany z budżetu i mógł być główną przyczyną wysokiego deficytu, zwłaszcza biorąc pod uwagę perspektywę negatywnych zmian demograficznych. Po drugie, składka emerytalna działa jak parapodatek i wpływa na koszt czynnika produkcji, jakim jest praca³⁸.

MFW stał na stanowisku, że opodatkowanie konsumpcji jest najmniej zniekształcającym rachunek ekonomiczny rozwiązaniem, podatki nakładane na czynniki produkcji wpływają zaś na ich cenę i ich nadmierne opodatkowanie może hamować wzrost gospodarczy³⁹. W związku z tym czynniki produkcji powinny podlegać umiarkowanemu opodatkowaniu. Niskie stopy podatkowe nie wyczerpują listy problemów. Silne zróżnicowanie obciążeń podatkowych poszczególnych czynników powoduje zniekształcenie struktury cen tych czynników. W rezultacie struktura alokacji czynników produkcji może nie być efektywna. W przypadku krajów transformacji systemowej, które doświadczyły wysokiego bezrobocia, problem właściwej relacji opodatkowania kapitału i pracy miał bardzo istotne znaczenie. Ten

³⁷ Najbardziej spójnym planem uporządkowania finansów publicznych, w tym podatków, był tzw. plan Hausnera, który uzyskał silne poparcie MFW, zob. International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 04/217, IMF, Washington 2004, s. 19.

³⁸ M. Cangiano, C. Cottareli, L. Cubeddu, *Pension Developments and Reforms in Transitional Economies*, IMF Working Paper 1998, nr 151, Washington.

³⁹ J. Norregaard, T. Khan, *Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges*, IMF Working Paper 2007, nr 274, Washington, s. 12–14.

aspekt w przypadku Polski był szczególnie podkreślany przez MFW. Wysokość podatku od dochodów osobistych i dodatkowych danin związanych z finansowaniem emerytur i systemu ochrony zmuszała do postawienia pytania, czy podatkowe narzuty na koszty pracy nie wpływają na skalę bezrobocia w Polsce. Problem klina podatkowego stał się trwałym elementem raportów MFW w sprawie Polski⁴⁰.

Obniżona stawka podatku PIT, wysoka kwota wolna od podatku, sukcesywne podwyższanie progów podatkowych i wprowadzenie opcji podatku liniowego istotnie ograniczały wpływ podatku dochodowego na klin podatkowy. Czynnikiem zasadniczym dla zmniejszenia klina podatkowego były zmiany systemu emerytalnego. Wprowadzona reforma systemu emerytalnego dzieliła składkę na dwie równe części, płacone przez pracownika i pracodawcę. Dla osób samozatrudnionych, ze względu na skokowy wzrost całkowitej składki, pozwolono na odstępstwo od tej zasady, wprowadzając niezależną od dochodu minimalną, ryczałtową składkę. Zmniejszony w ten sposób klin podatkowy miał jednak negatywne skutki, zachęcał do szerokiego wykorzystania samozatrudnienia, jako alternatywy dla zatrudnienia opartego na umowie o pracę. Takie rozwiązanie wpływało negatywnie na strumień składek zasilających państwowy system emerytalny. W opinii MFW skuteczne zmniejszenie klina podatkowego wiązano z reformą emerytalną, w której znaczna część emerytury pochodziłaby z dobrowolnego planu emerytalnego, a nie z państwowego systemu opartego na obowiązkowej składce⁴¹. MFW promował stopniową budowę takiego systemu i dlatego popierał polski projekt reformy emerytalnej.

MFW i polskie władze były zgodne, że widoczny proces starzenia się polskiego społeczeństwa zmusi do stopniowego obniżenia wskaźnika zastąpienia (relacji emerytury do ostatniego wynagrodzenia) lub spowoduje olbrzymi wzrost składek emerytalnych w przyszłości. Spowodowany tym wzrost klina podatkowego, w warunkach stopniowej konwergencji płac po przystąpieniu do Unii Europejskiej, spowoduje spadek konkurencyjności polskiej gospodarki. MFW zdawał sobie sprawę, że w przypadku krajów transformacji systemowej nie będzie możliwe całkowite odejście od państwowego systemu emerytalnego. W związku z tym popierano wprowadzenie przez polskie władze rozwiązania wielofilarowego, w którym obok

⁴⁰ International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/46, IMF, Washington 2000, s. 83–86.

⁴¹ International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/46, IMF, Washington 2000, s. 100–101.

sektora publicznego emerytury wypłacane byłyby z oszczędności w quasi-prywatnych funduszach emerytalnych. Odejście od systemu zdefiniowanej emerytury na rzecz systemu zdefiniowanej składki miało zapobiec przyszłemu kryzysowi systemu emerytalnego. Uzależnienie emerytury od sumy uzbieranych składek miało skłonić ludzi do pracy w dłuższym okresie, niż wynikałoby to z obecnego wieku emerytalnego. W rezultacie skrócony zostałby średni okres przebywania na emeryturze i w ten sposób uniknięto by drastycznego obniżenia stopy zastąpienia⁴².

Wprowadzenie systemu wielofilarowego, w tym uruchomienie prywatnych funduszy emerytalnych, przeprowadzono sprawnie. MFW wskazywał, że głównym czynnikiem powodzenia reformy jest mechanizm pokrywania kosztów nowego systemu w okresie przejściowym funkcjonowania starego systemu, zwanego *pay-as-you-go*. Składki osób zakwalifikowanych do nowego systemu częściowo były transferowane do otwartych funduszy emerytalnych, które miały wypłacać część emerytury dopiero w przyszłości. W związku z tym powstała emerytalna luka finansowa pomiędzy wartością wypłacanych na bieżąco emerytur a sumą składek emerytalnych pomniejszonych o kwotę transferu do otwartych funduszy emerytalnych. Ten koszt wprowadzenia reformy emerytalnej musiał być pokrywany ze środków budżetowych. MFW proponował kilka działań, które mogły zmniejszyć obciążenia fiskalne przez reformę. Po pierwsze, wskazywano na wpływy z prywatyzacji majątku państwowego. Po drugie, zachęcano do objęcia reformą grup pracowniczych mających własne, państwowe systemy emerytalne i likwidację przywilejów emerytalnych. Po trzecie, uznawano za niezbędną reformę KRUS i zmniejszenie obciążeń budżetowych związanych z emeryturami rolniczymi. Po czwarte, nakłaniano do wydłużenia ustawowego wieku przejścia na emeryturę i zrównania pod tym względem praw mężczyzn i kobiet⁴³. Rzeczywistość poddała krytycznemu testowi zalecenia MFW⁴⁴. Kolejne rządy wprowadzały reformy, inne się z nich wycofywały. Dobrym przykładem są zmiany wieku emerytalnego, indeksacja tylko inflacją środków

⁴² International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/60, IMF, Washington 2000, s. 43–44.

⁴³ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 04/217, IMF, Washington 2004, s. 11–13.

⁴⁴ Kompleksową ocenę MFW reform emerytalnych wprowadzonych na tle innych krajów Europy Centralnej zawiera praca: International Monetary Fund, *The EU Fiscal Framework and Pension Reform*, [w:] *Central and Eastern Europe, New Member State Policy Forum*, Country Report 15/98, IMF, Washington 2015, s. 64–77.

gromadzonych w pierwszym filarze emerytalnym, próby uszczelnienia systemu KRUS czy eliminacja branżowych przywilejów emerytalnych.

Bezpośrednim czynnikiem, który przesądził o demontażu zreformowanego systemu, był sposób inwestowania środków przez otwarte fundusze emerytalne. Podaż instrumentów finansowych, jakie mogły nabywać fundusze emerytalne, była ograniczona. W grę wchodziły papiery wartościowe dopuszczone do obrotu publicznego (akcje i obligacje). Ograniczone były możliwości inwestowania w zagraniczne instrumenty finansowe, w rezultacie znaczna część środków transferowanych do funduszy emerytalnych inwestowana była w obligacje skarbowe. Tym samym wypaczona została idea reformy emerytalnej, miała ona bowiem ograniczyć przyszłe zobowiązania finansów publicznych związane z procesem starzenia się społeczeństwa. Skutki reformy spowodowały, że znaczna część tego zadłużenia związana z emerytalną luką finansową nie znikła, tylko przyjęła formę obligacji Skarbu Państwa znajdujących się w rękach funduszy emerytalnych⁴⁵.

Połowicznie wprowadzona reforma stała się istotnym bieżącym obciążeniem finansów publicznych, którego wprowadzający reformę nie przewidzieli. MFW był sceptyczny w odniesieniu do początkowych szacunków kosztów emerytalnej luki finansowej prezentowanych przez rząd⁴⁶ i z tego powodu sugerował kolejne niezbędne działania. Dodatkowym czynnikiem utrudniającym sytuację było stanowisko Komisji Europejskiej, która tylko część kosztów reformy emerytalnej pozwalała przejściowo odejmować od deficytu sektora przy wyliczaniu kryteriów z Maastricht⁴⁷.

5. KIERUNEK ZALECEŃ MIĘDZYNARODOWEGO FUNDUSZU WALUTOWEGO PO WEJŚCIU POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ

Proces harmonizacji systemu podatkowego z systemem wspólnotowym przebiegł sprawnie. Realizacja wymagań stawianych krajom członkowskim, szczególnie w zakresie ulg podatkowych deformujących warunki

⁴⁵ MFW dostrzegał przyczyny głębokich zmian, podkreślał potrzebę utrzymania zdefiniowanej składki w pierwszym filarze systemu emerytalnego, zob. International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 14/173, IMF, Washington 2014, s. 16.

⁴⁶ Pełną ocenę kosztów reformy emerytalnej MFW oficjalnie przedstawił w okresie, gdy rozpoczęto odwrót od reformy, zob. International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 11/167, IMF, Washington 2011, s. 11–13.

⁴⁷ Ministerstwo Finansów, *Odpowiedź na interpelację poselską 19430/2010 w sprawie możliwości odliczania kosztów reformy emerytalnej od długu publicznego*, Warszawa 2010.

konkurencji, została przeprowadzona szerzej niż w krajach już należących do Unii. W odniesieniu do podatku VAT znalazło to wyraz w mniejszej liczbie towarów uprawnionych do niższych niż podstawowa stawek podatkowych. Aparat skarbowy i celny w wystarczający sposób wdrożył reguły postępowania, pozwalając przedsiębiorstwom rozliczać podatki według wspólnych, unijnych zasad na wspólnym unijnym rynku⁴⁸.

Sytuacja uległa istotnej zmianie po kryzysie finansowym. W latach 2008 i 2009 wpływy z podatków VAT i CIT w „starych” krajach Unii Europejskiej spadły w porównywalnym stopniu jak w środkowoeuropejskich krajach UE. Było to efektem spadku aktywności gospodarczej, co zmniejszało bazę podatkową. Równoległe rządy uruchamiały pakiety pomocowe dla przedsiębiorstw i upraszczały procedury podatkowe. W 2009 r. dochody z VAT w środkowoeuropejskich krajach powróciły do poziomu przedkryzysowego. Natomiast w tym samym roku wpływy z tego podatku w Polsce spadały, co więcej, procesu względnego spadku nie udało się zahamować w kolejnych latach mimo podwyżki podstawowej stawki podatkowej VAT. W 2011 r. dochody z podatku VAT mierzone jako procent PKB były o półtora punktu niższe niż w przedkryzysowym roku 2007. W podanym okresie nastąpił również spadek dochodów CIT o prawie punkt procentowy PKB. Była to znaczna zmiana ze względu na niski udział tego podatku w dochodach. Wpływy z podatku CIT silniej reagują na spadek koniunktury. Spadek dochodów budżetowych z CIT może trwać dłużej ze względu na możliwość uwzględnienia straty w rozliczeniu podatkowym w kolejnych latach.

Trwałość zaobserwowanych trendów skłaniała do wszechstronnego przeglądu funkcjonowania administracji podatkowej, ustalenia przyczyn niższej efektywności podatkowej i opracowania programu naprawczego. Ministerstwo Finansów zwróciło się do MFW o przysłanie misji, której celem była pomoc w rozwiązaniu problemu. Na podstawie prac misji w 2014 r. powstał raport zawierający diagnozę sytuacji i rekomendacje stosownych działań⁴⁹.

Misja uwagę skoncentrowała na dwóch niepokojących zjawiskach: rosnącym długu w postaci zaległości podatkowych i gwałtownym wzroście zwrotów podatkowych. Akumulacja zadłużenia wskazywała na małą

⁴⁸ International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 06/391, IMF, Washington 2006, s. 11–12.

⁴⁹ International Monetary Fund, *Technical Assistance Report – Tax Administration Challenges and Strategic Priorities*, Country Report 15/112, IMF, Washington 2015.

wydolność działań windykacyjnych. Wzrost zwrotów podatkowych sygnalizował powstanie mechanizmów wyłudzenia środków z systemu podatkowego. Skala obydwu procesów i przegląd funkcjonowania administracji podatkowej skłonił MFW do rekomendowania budowy nowej strategii administracji podatkowej⁵⁰.

Strategia powinna określić docelowy model aparatu skarbowego w postaci zintegrowanej instytucji krajowej administracji podatkowej zajmującej się wszystkimi sprawami podatkowymi (od rozwiązań prawnych, poprzez procedury poboru i audytu podatkowego, kończąc na technice gromadzenia i analizy informacji podatkowej). Według MFW skala pożądaných zmian była na tyle duża, że plan zmian powinien obejmować okres pięcioletni. Efektywne wdrożenie strategii wymagało wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za cały proces, o szerokich kompetencjach i wspieranej przez komitet o silnej pozycji w hierarchii rządowej. Wieloetapowy proces reformy, realizowany w warunkach prowadzenia normalnej działalności systemu podatkowego, wymagał, zdaniem MFW, takich rozwiązań, by proces reform nie był spychany na dalszy plan. Konieczna integracja spraw podatkowych w jednej instytucji odpowiedzialnej za sprawy podatkowe wymagała przebudowy struktury departamentów funkcjonujących w Ministerstwie Finansów⁵¹.

MFW postulował zmiany proporcji zatrudnienia, szczególnie zwiększenie liczby pracowników zajmujących się audytem i analizą ryzyka, do poziomu jednej czwartej ogółu zatrudnionych. Za zmianą ilościową zatrudnienia powinny iść zmiany jakościowe, to znaczy stworzenie kadr zdolnych do przeprowadzenia nowoczesnej analizy ryzyka (Compliance Risk Model). Dominująca rola w systemie podatkowym centrali wymagała struktury, w której centrala zatrudnia co najmniej 5% ogólnej liczby pracujących w systemie podatkowym. Uważano, że należy skonsolidować regionalne struktury poprzez zmniejszenie liczby małych urzędów skarbowych. MFW postulował również ograniczenie działalności administracji podatkowej tylko do danin powszechnie obowiązujących i mających charakter podatkowy⁵².

Zmiana proporcji kadrowych wymagała pełnej informatyzacji systemu podatkowego, w szczególności integracji rozproszonych baz informacyjnych. Powinna powstać jedna duża baza zawierająca systematycznie

⁵⁰ Ibidem, s. 9–11, 20–24.

⁵¹ Ibidem, s. 13–16.

⁵² Ibidem, s. 40–42.

zbierane informacje o płaconych podatkach i zwrotach podatkowych. Postęp w zarządzaniu administracją podatkową, zdaniem MFW, wymagał przedefiniowania zadań stojących przed poszczególnymi ogniwami systemu i jasnego zdefiniowania zakresu odpowiedzialności. Dla poszczególnych jednostek organizacyjnych systemu powinny być wprowadzone mierniki efektywności realizowanych zadań. Przeglądowi powinien zostać poddany system raportowania, tak by oddzielne analizy dochodów podatkowych można było zintegrować w jeden koherentny raport⁵³.

Przeorganizowana struktura administracji podatkowej w odniesieniu do najbardziej palącego zadania, tj. zmniejszenia luki podatkowej VAT, w opinii MFW powinna skupić się na kilku czynnikach. Po pierwsze, powinny zostać wyodrębnione gałęzie działalności gospodarczej najbardziej podatne na oszustwa podatkowe, dla gałęzi tych powinny zostać opracowane właściwe mechanizmy poboru podatku. Po drugie, powinien powstać system szacowania dochodów i oceny ryzyka podatkowego dla szarej strefy. Po trzecie, firmy płacące najwyższe kwoty podatków powinny być obsługiwane przez wyspecjalizowane urzędy podatkowe. Po czwarte, konieczne jest powołanie zintegrowanych służb, które tworzyłyby biuro informacyjne dla podatnika, szczególnie dla mikroprzedsiębiorstw i osób rozpoczynających działalność gospodarczą. Po piąte, system rejestracji podatników VAT powinien zawierać procedury weryfikujące rejestrujący się podmiot⁵⁴.

Przedstawione wyżej rekomendacje MFW dobrze odzwierciedlają postępowanie tej organizacji. Z jednej strony opiera się ona na szerokiej wiedzy⁵⁵ dotyczącej różnych systemów podatkowych, przeprowadzonych reform i ich skutków. Na tej podstawie jest w stanie zbudować mechanizmy oceny działań, które prowadzą do wyższej efektywności systemu. Z drugiej strony ściśle współpracuje z rządem, starając się sformułować zalecenia, które są zgodne z priorytetami władz. Rekomendacje z raportu zostały wykorzystane przez polskie władze dwukrotnie.

Pierwszy raz przy powstaniu ustawy o administracji podatkowej z lipca 2015 r. Ustawa ta, zgodnie z zaleceniami MFW, powoływała szefa

⁵³ Ibidem, s. 45–48.

⁵⁴ Ibidem, s. 1–3.

⁵⁵ Dobrym przykładem wiedzy podatkowej zgromadzonej przez Fiscal Affairs Department MFW jest przegląd systemów zwrotów podatku VAT i proponowanych przez MFW działań w ramach ponad dwudziestoletniej współpracy z krajami wschodzącego rynku, w tym z krajami transformacji systemowej (G. Harrison, R. Krellove, *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, IMF Working Paper 2005, nr 218, Washington).

administracji podatkowej, który odpowiadał za całokształt spraw podatkowych. Przewidywała również podniesienie jakości obsługi administracji podatkowej. W specjalnie powołanych centrach obsługi podatnika mieli funkcjonować asystenci podatkowi. Powołano też Biuro Krajowej Informacji podatkowej, które miało zarządzać indywidualnymi interpretacjami podatkowymi. Ponadto wprowadzono Centralny Rejestr Danych Podatkowych, narzędzie informatyczne postulowane w raporcie. Ustawa zawierała także rozwiązania, których MFW nie polecał, np. pobór przez administrację podatkową niepodatkowych należności budżetowych.

Drugi raz wpływu rekomendacji MFW można się doszukać w ustawie z 2016 r. wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową. Nowa ustawa przede wszystkim inkorporowała służby celne do systemu administracji podatkowej, stawiając przed nimi inaczej zdefiniowane zadania. Niemniej projektodawcy ustawy wychodzili z przesłanek zbliżonych do tych, które sygnalizował raport MFW. Dostrzegano rozproszenie podmiotów zajmujących się sprawami podatkowymi, podkreślano brak jednolitego kierownictwa służb skarbowych. Widziano powielanie tych samych zadań przez różne ogniwa struktury, różne mechanizmy ich kontroli i oceny. Uznawano to za przyczynę nieefektywnego zarządzania zasobami kadrowymi. Ponadto podkreślano braki systemu informatycznego i zgadzano się z opinią MFW, że należy stworzyć zintegrowaną bazę podatkową. Kumulacja złych strukturalnych rozwiązań była powodem niskiej skuteczności w egzekwowaniu zaległych należności podatkowych i narastaniu problemu luki w przypadku podatku VAT.

Misja podatkowa z 2014 r. jest dobrym przykładem tego, jak władze spożytkowują uwagi i propozycje MFW. Model nakreślony przez misję nie jest na ogół całkowicie implementowany, ponieważ MFW wysoko stawia poprzeczkę władzom krajowym. Nawet rozwodnione reformy lub wdrażane etapami zmiany mają jednak pozytywny efekt, jeśli tylko wprowadzone są podstawowe zalecenia MFW, tworzące dla reformy wystarczającą masę krytyczną.

6. PODSUMOWANIE

MFW odgrywał niezaprzeczalnie istotną rolę w procesie transformacji. Polska jest przedstawiana jako kraj, który nie tylko odniósł sukces, ale również potrafił nawiązać dialog z MFW i następnie umiejętnie skorzystać z jego wiedzy i informacji. Reforma podatkowa była częścią całego pakietu

zmian dokonanych w procesie transformacji, zgodnie ze wzorcem konsensusu waszyngtońskiego. Członkostwo Polski w Unii Europejskiej osłabiło aktywność MFW i z roli inicjatora reform przekształcił się on w obserwatora i recenzenta zachodzących zmian. Światowe problemy gospodarcze zmuszają jednak do rozważenia nowych obszarów aktywności polityki podatkowej.

Po pierwsze, ostatni kryzys finansowy i narastające nierówności społeczne skłaniają do ponownego rozważenia podatków jako instrumentu korygującego. Stanowisko MFW od zawsze akcentowało nierównowagę makroekonomiczną jako główny czynnik sprawczy nierówności społecznych i uczyniło z podatku inflacyjnego symbol antyegalitarnej polityki gospodarczej. Niska inflacja, stabilne kursy walutowe, wolny handel, inwestycje rządu w infrastrukturę społeczną i gospodarczą oraz precyzyjnie kierowane programy społeczne miały wystarczać dla przeciwdziałania ubóstwu i nierównościom społecznym. Niskie i powszechne podatki dochodowe sprzyjają takiemu programowi gospodarczemu. Fala społecznego egalitaryzmu, napięte budżety skłaniają rządy do aktywnej polityki podatkowej odbiegającej od zaleceń MFW. W Polsce świadczą o tym specjalne podatki nakładane na wybrane sektory gospodarcze.

Po drugie, globalizacja popierana przez MFW, jako proces zwiększający efektywność i zmniejszający dysproporcje gospodarcze pomiędzy krajami, wymagała niskich taryf celnych i liberalnego systemu podatkowego wobec zagranicznych inwestorów. W obecnych warunkach kryzysowych rządy powracają do polityki ochrony krajowych przedsiębiorstw i wewnętrznego rynku pracy przed zagraniczną konkurencją. MFW w dalszym ciągu uznaje powyższe praktyki za szkodliwe. W Unii Europejskiej nie będzie zmian dotyczących zasad funkcjonowania wspólnego rynku, lecz istotnym problemem staje się opodatkowanie przedsiębiorstw dostarczających usługi świadczone spoza terytorium Unii.

Po trzecie, kryzys finansowy spowodowany agresywną polityką banków, przedsiębiorstw ubezpieczeniowych i funduszy inwestycyjnych ponownie postawił problem właściwego opodatkowania tego sektora. Liberalizacja przepisów dotyczących funkcjonowania sektora finansowego połączona z elastyczną polityką pieniężną była popierana przez MFW. Kryzys finansowy zmienił tę opinię. MFW popiera wprowadzenie obok polityki mikroostrożnościowej również politykę makroostrożnościową. Stabilizacja sektora finansowego, przede wszystkim ograniczenia prowadzenia ryzykownych operacji finansowych, skłania do zastosowania instrumentów podatkowych jako

narzędzi ograniczających niebezpieczne dla stabilności sektora finansowego operacje. Ważną sprawą jest właściwy wybór i wdrożenie instrumentu odpowiedniego z punktu widzenia celu, jaki należy osiągnąć. W Polsce wprowadzono opodatkowanie aktywów sektora bankowego. Podatek ten służy głównie uzyskaniu dodatkowych wpływów budżetowych i nie ma zastosowania jako instrument ostrożnościowy.

Powyższa krótka lista wskazuje, że dyskusja na temat zmian systemu podatkowego będzie toczyć się dalej i MFW będzie w niej brał aktywny udział, gdyż świat, który był przedmiotem konsensusu waszyngtońskiego, istotnie się zmienił.

BIBLIOGRAFIA

- Belka M., Krajewski S., Pinto B., *Transforming State Enterprises in Poland: Evidence on Adjustment by Manufacturing Firms*, World Bank Working Paper WPS1101, Washington 1993, <https://doi.org/10.2307/2534605>
- Boughton J., *From Suez to Tequila: The IMF as Crisis Manager*, IMF Working Paper 1997, nr 90, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451952001.001>
- Calvo G., Frenkel J., *From Centrally Planned to Market Economies: The Road from CPE to PCPE*, IMF Staff Papers 1991, t. 38, <https://doi.org/10.2307/3867100>
- Cangiano M., Cottareli C., Cubeddu L., *Pension Developments and Reforms in Transitional Economies*, IMF Working Paper 1998, nr 151, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451922912.001>
- Cordoba J., Gillingham R., Gupta S., Mansoor M., Schiller Ch., Verhoeven M., *Equity and Efficiency in the Reform of Price Subsidies: A Guide for Policymakers*, IMF Manuals and Guides, Washington 2000.
- Daniel J., Davis J., Fouad M., Rijckghem C., *Fiscal Adjustment for Stability and Growth*, IMF Pamphlet Series nr 55, Washington 2006, <https://doi.org/10.5089/9781589065130.054>
- Ebrill L., Chopra A., Christofides Ch., Mylonas P., Otker I., Schwartz G., *Poland: The Path to a Market Economy*, IMF Occasional Paper nr 113, Washington 1994, <https://doi.org/10.5089/9781557754110.084>
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., *The Modern VAT*, IMF, Washington 2001, <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>
- Fischer S., Gelb A., *Issues in Socialist Economy Reform*, „Journal of Economic Perspective” 1991, t. 5, nr 4, <https://doi.org/10.1257/jep.5.4.91>
- Guitian M., *The Unique Nature of the Responsibilities of the International Monetary Fund*, IMF Pamphlet Series nr 46, Washington 1992, <https://doi.org/10.5089/9781557753212.054>
- Gupta S., Honjo K., Verhoeven M., *Transition Economies: How Appropriate Is the Size and Scope of Government?*, „Comparative Studies” 2001, t. 45, nr 4, <https://doi.org/10.1057/palgrave.ces.8100014>
- Gupta S., Keen M., Clements B., Mello L., Mani M., *Fiscal Dimensions of Sustainable Development*, IMF Pamphlet Series nr 54, Washington 2002.

- Harrison G., Krelove R., *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, IMF Working Paper 2005, nr 218, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451862379.001>
- International Monetary Fund, *Articles of Agreement*, Washington 1993.
- International Monetary Fund, *The EU Fiscal Framework and Pension Reform*, [w:] *Central and Eastern Europe, New Member State Policy Forum*, Country Report 15/98, IMF, Washington 2015.
- International Monetary Fund, *Financial Crises: Characteristics and Indicators Vulnerabilities*, World Economic Outlook, IMF, Washington 1998.
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 92/139, IMF, Washington 1992.
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 97/41, IMF, Washington 1996.
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 98/53, IMF, Washington 1998, <https://doi.org/10.5089/9781451812015.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 04/217, IMF, Washington 2004, <https://doi.org/10.5089/9781451831863.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 06/391, IMF, Washington 2006, <https://doi.org/10.5089/9781451831993.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland*, Country Report 14/173, IMF, Washington 2014, <https://doi.org/10.5089/9781498389938.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Recent Economic Developments*, Country Report 97/54, IMF, Washington 1997, <https://doi.org/10.5089/9781451831795.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 99/52, IMF, Washington 1997, <https://doi.org/10.5089/9781451831818.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/46, IMF, Washington 2000, <https://doi.org/10.5089/9781451813517.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 00/60, IMF, Washington 2000, <https://doi.org/10.5089/9781451831887.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues*, Country Report 11/167, IMF, Washington 2011, <https://doi.org/10.5089/9781455295722.002>
- International Monetary Fund, *Republic of Poland – Selected Issues and Statistical Appendix*, Country Report 98/62, IMF, Washington 1998, <https://doi.org/10.5089/9781451800616.002>
- International Monetary Fund, *Technical Assistance Report – Tax Administration Challenges and Strategic Priorities*, Country Report 15/112, IMF, Washington 2015, <https://doi.org/10.5089/9781498396493.002>
- Kołodko G., *Equity Issues in Policy Making in Transition Economics*, [w:] *Economic Policy and Equity*, red. V. Tanzi, IMF, Washington 1999.
- Krueger A., *A Continuous Adventure: The Pursuit of Stability and Growth in Modern Economies*, Distinguished Lectures Series nr 18, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2006.
- Lipton D., Sachs J., *Creating a Market Economy in Eastern Europe: The Case of Poland*, „Brookings Papers in Economic Activity” 1990, t. 1, <https://doi.org/10.2307/2534526>
- Lipton D., Sachs J., *Privatization in Eastern Europe: The Case of Poland*, „Brookings Paper of Economic Activity” 1990, t. 2, <https://doi.org/10.2307/2534508>

- Ministerstwo Finansów, *Biała księga podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian*, Warszawa 1998.
- Ministerstwo Finansów, *Odpowiedź na interpelację poselską 19430/2010 w sprawie możliwości odliczania kosztów reformy emerytalnej od długu publicznego*, Warszawa 2010.
- Mundell R., *Do Exchange Rates Work? Another View*, IMF Working Paper 1991, nr 37, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451977769.001>
- Musa M., Savastano M., *The IMF Approach to Economic Stabilization*, IMF Working Paper 1999, nr 104, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451852745.001>
- Norregaard J., Khan T., *Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges*, IMF Working Paper 2007, nr 274, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451868371.001>
- Roaf J., *25 years of Transition Post-Communist Europe and the IMF*, Regional Economic Issues Special Report 10/2014, IMF, Washington 2014, <https://doi.org/10.5089/9781498305631.086>
- Sachs J., *Poland's Jump to the Market Economy*, Cambridge, MA 1993, <https://doi.org/10.7551/mitpress/5430.001.0001>
- Tanzi V., Howell Z., *Fiscal Policy and Long-Run Growth*, IMF Working Paper 1996, nr 119, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451854121.001>
- Tanzi V., Howell Z., *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, IMF Working Paper 2000, nr 35, Washington, <https://doi.org/10.5089/9781451845341.001>
- Williamson J., *What Washington Means by Policy Reform, [w:] Latin American Adjustment: How Much Has Happened?*, Washington 2002.

RECOMMENDATIONS OF THE INTERNATIONAL MONETARY FUND IN THE PROCESS OF POLISH TAX SYSTEM REFORMS

Summary. The successful economic transition from centrally planned economy into free market system required a total transformation of a tax framework. From the beginning the IMF assisted Poland with technical advice and formulated recommendations in the reports. The paper outlines how the Polish authorities were supported by the IMF and how far the Polish reforms were shaped by the model known as the Washingtonian consensus. The IMF's advice for a tax reform should be analysed as an integrated part of a transformation process. The paper scrutinises which IMF's recommendations were adopted by Polish authorities and why some tax system changes were far from the best practises underlined by the IMF. Although the IMF's focus on tax matters was phasing out since Polish membership in the European Union the IMF's technical support was still invaluable in a field of tax administration. In the paper the case of the last VAT tax administration reform is assessed from the perspective of the recommendations of the IMF technical mission. The last part of the paper is devoted to the analysis of challenges of the future collaboration in the field of taxation with the IMF.

Keywords: economic transition, International Monetary Fund, tax reform, Washingtonian consensus, tax administration

Joanna Połatyńska* 

Z PROBLEMATYKI WSPÓŁPRACY MIĘDZYNARODOWEJ NA PRZYKŁADZIE SPRAW PODATKOWYCH

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z kształtowaniem przez państwa swojej jurysdykcji w sprawach podatkowych. Wychodząc z prawnomiędzynarodowej koncepcji jurysdykcji państwa, autorka wskazuje, że wykonywanie przez państwa jurysdykcji podatkowej poddane jest – podobnie jak wykonywanie jurysdykcji w każdej innej dziedzinie aktywności państwowej – ograniczeniom wynikającym z norm prawa międzynarodowego, począwszy od zwyczajowej zasady sformułowanej w sprawie statku *Lotus* (*Lotus principle*), po indywidualne zobowiązania międzynarodowe przyjmowane przez państwa w postaci wielo- i dwustronnych traktatów dotyczących podatków, zwłaszcza umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Szczególną formą współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych są wielostronne porozumienia pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi. Przykład dwóch z nich – konwencji z 1988 r. o udzielaniu wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych oraz konwencji z 2016 r. implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku – daje

* Dr hab. nauk prawnych, prof. UŁ, Katedra Prawa Międzynarodowego i Stosunków Międzynarodowych Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: jpolatynska@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4522-7204>

asumpt do konstatacji, że państwa, przyjmując na siebie zobowiązania międzynarodowe, dążą z jednej strony do ujednoczenia i uszczelnienia systemów podatkowych, z drugiej zaś do coraz precyzyjniejszego wyznaczenia granic pomiędzy swoimi jurysdykcjami podatkowymi.

Słowa kluczowe: jurysdykcja państwa, współpraca międzynarodowa, unikanie podwójnego opodatkowania, postępowanie podatkowe, pomoc w sprawach podatkowych

1. WPROWADZENIE

Jednym z charakterystycznych atrybutów, przysługujących na gruncie prawa międzynarodowego w zasadzie wyłącznie państwom, jest kompetencja prawna do władczego kształtowania sytuacji faktycznej i prawnej osób i rzeczy, powszechnie określana mianem „jurysdykcji”. Oczywiście jest, że kompetencja ta nie ma charakteru absolutnego i doznaje wielu ograniczeń, w każdym jednak wypadku ograniczenia te muszą wyraźnie wynikać bądź z norm powszechnego prawa międzynarodowego, bądź ze zobowiązań zaciągniętych przez państwo¹. Jak stwierdził Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej w orzeczeniu w sprawie statku Lotus, pierwszym i najdalej idącym ograniczeniem, jakie nakłada na państwo prawo międzynarodowe, jest to, że nie może ono wykonywać swego władztwa w jakiegokolwiek formie na terytorium innego państwa. W tym sensie jurysdykcja jest oczywiście terytorialna; nie może być wykonywana przez państwo poza jego terytorium, z wyjątkiem przypadku reguły dopuszczającej jej wykonywanie, wywiedzionej ze zwyczaju międzynarodowego lub z konwencji². Ograniczeniem tej pełnej kompetencji będą jedynie zobowiązania prawo-międzynarodowe państwa, dotyczące np. praw człowieka, przywilejów dyplomatycznych czy szczególnych reżimów terytorialnych.

Obecnie *dictum* ze sprawy statku Lotus rozumie się w ten sposób, że państwo może objąć swoim prawem dane osoby lub zdarzenia wówczas, gdy istnieje pewien uznany przez prawo międzynarodowe łącznik jurysdykcyjny między nim a osobą lub zdarzeniem, do którego to prawo się odnosi. Łączniki jurysdykcyjne uznane przez prawo międzynarodowe ujęte są w formę zasad, które stanowią podstawę określania zakresu kompetencji danego państwa. Podstawowym łącznikiem jurysdykcyjnym pozostaje

¹ W tym zakresie zastosowanie ma sformułowana w 1927 r. przez Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej tzw. zasada LOTUS: „ograniczenia suwerenności państw nie można [...] domniemywać”. Por. orzeczenie Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z dnia 7 września 1927 r. w sprawie statku Lotus (Francja vs Turcja), P.C.I.J. Serie A, nr 10, s. 18.

² Ibidem, s. 19.

oczywiście terytorium (wyznaczające wspomnianą zasadę jurysdykcji terytorialnej), niemniej wskazuje się również łącznik obywatelstwa (zasada jurysdykcji personalnej) oraz szczególnie interes państwa (zasada jurysdykcji ochronnej). Inne przypadki sprawowania jurysdykcji przez państwo (np. jurysdykcji uniwersalnej) wynikają wprost z norm prawa międzynarodowego i jej wykonywanie nie wymaga wykazania istnienia zwyczajowego łącznika stanowiącego podstawę kompetencji państwa.

2. JURYSDYKCJA PAŃSTWA W SPRAWACH PODATKOWYCH

Jurysdykcja państwa w sprawach podatkowych jest tylko pewnym fragmentem jurysdykcji państwowej, wyodrębnionym ze względu na przedmiot regulacji, i obejmuje zarówno kompetencję do stanowienia przepisów prawa, jak i ich egzekucji oraz sprawowania wymiaru sprawiedliwości, obejmuje więc zarówno jurysdykcję legislacyjną, jak i wykonawczą oraz sędziowską.

Jak w każdym przypadku wykonywania przez państwo jurysdykcji, tak i w przypadku jurysdykcji podatkowej fundamentalne znaczenie ma zasada jurysdykcji terytorialnej. Państwo jest kompetentne do stanowienia przepisów podatkowych odnoszących się do wszelkiego rodzaju aktywności, zwłaszcza ekonomicznych, mających miejsce na ich terytorium niezależnie od przynależności państwowej podmiotów zaangażowanych w owe aktywności. Różnice mogą pojawiać się w zależności od tego, z jakim rodzajem podatku mamy do czynienia³, niemniej państwa skrupulatnie z tego korzystają, w sposób pełny regulując obowiązek podatkowy na swoim terytorium. Należy podkreślić, że rozciąganie swojej jurysdykcji podatkowej na osoby przebywające na terytorium państwa nie ma charakteru

³ Choć np. w przypadku regulacji polskich takiej różnicy nie widać, biorąc pod uwagę dwa najpopularniejsze podatki – zarówno w podatku dochodowym, jak i w podatku od towarów i usług (VAT) obowiązek podatkowy oparty jest głównie na zasadzie terytorialnej, tj. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają rezydenci RP (por. art. 3 ust. 1a Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128, dalej: u.p.d.o.f.)), a sprzedaż towarów i świadczenie usług podlega opodatkowaniu w państwie, w którym produkt jest nabywany, a usługa realizowana (por. np. art. 5 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685, dalej: u.p.t.u.)). Zdarzają się jednak jurysdykcje, które obejmują obowiązkiem podatkowym także obywateli państwa zamieszkałych poza jego granicami – taki obowiązek obejmuje np. obywateli Stanów Zjednoczonych zamieszkałych poza terytorium tego państwa.

absolutnego – w praktyce państwa samoograniczają się, jeżeli chodzi o rozciąganie własnych praw na cudzoziemców w ten sposób, że nie nakładają niektórych obowiązków np. na turystów, którzy przebywają na ich terytorium przez krótki jedynie czas⁴.

Idealna jurysdykcja podatkowa oczywiście zakładałaby, że państwa ograniczają się do ustanawiania regulacji podatkowych wyłącznie na podstawie jednego łącznika jurysdykcyjnego (np. terytorium). W praktyce jednak ustawodawcy mają tendencję do rozszerzania obowiązku podatkowego poza swoje terytorium, np. obejmując podatkiem przychody rezydentów bez względu na miejsce położenia źródeł tych przychodów⁵, bądź też nakładając obowiązek podatkowy na swoich obywateli niezależnie od ich ustalonej rezydencji podatkowej⁶. W konsekwencji konieczne stało się opracowanie mechanizmów z jednej strony umożliwiających eliminowanie podwójnego opodatkowania, z drugiej zaś uniemożliwiających unikanie opodatkowania, w tym udzielania wzajemnej pomocy proceduralnej w sprawach podatkowych.

3. WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA W DZIEDZINIE PODATKÓW

Tradycyjnie, mówiąc o współpracy międzynarodowej w dziedzinie podatków, pierwsze, co przychodzi na myśl, to umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania. Umowy takie mają przede wszystkim charakter umów bilateralnych⁷. Potrzeba zawierania takich umów wynika ze

⁴ Por. np. art. 126 u.p.t.u.

⁵ Por. art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.

⁶ Obowiązek podatkowy oparty na obywatelstwie do 1996 r. stosowały tylko trzy państwa na świecie: Stany Zjednoczone, Erytrea i Filipiny. W 1996 r. Filipiny przyjęły model podatku dochodowego oparty na miejscu rezydencji podatkowej. Z kolei szczególnie, dwuprocentowy podatek nałożony na Erytrejczyków zamieszkujących poza granicami państwa (tzw. *diaspora tax*) znalazł się w ogniu krytyki międzynarodowej (m.in. z powodu przeznaczania zebranych środków na handel bronią), co znalazło swój wyraz w rezolucji Rady Bezpieczeństwa ONZ nr 2023/2011 potępiającej stosowanie wymuszeń, gróźb użycia przemocy, oszustw i innych nielegalnych środków w celu zebrania podatku (zob. UN Security Council, Report of the monitoring group on Somalia and Eritrea pursuant to the Security Council resolution 2244 (2015), October 31, 2016, S/2016/920). Obecnie tylko USA przyjmuje system podatkowy (*federal income tax*) oparty na obywatelstwie (za: Internal Revenue Service, Pub. 54(2019): Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf> (dostęp: 23.10.2021).

⁷ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.

szczególnie intensywnych stosunków gospodarczych między stronami, przekładających się również na liczbę potencjalnych podatników. Analizując polską praktykę w tym zakresie, trzeba stwierdzić, że Rzeczpospolita Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z większością państw będących kierunkiem emigracji zarobkowej Polaków, w tym ze wszystkimi państwami Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego (z wyjątkiem Liechtensteinu). Polskie umowy, podobnie jak większość umów tego typu zawieranych przez państwa, co do zasady wzorowane są na Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku⁸ wypracowanej w łonie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (KM OECD). KM OECD wraz z odpowiadającą jej Konwencją Modelową Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (KM ONZ)⁹, w istocie nie są traktatami *per se*, stanowiąc wzór, z którego mogą korzystać państwa negocjujące między sobą docelowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tym samym obie konwencje mogą być postrzegane jako instrumenty ujednolicania międzynarodowych regulacji podatkowych¹⁰.

Ostatnie lata, a w szczególności druga dekada XXI w., wskazują na kolejny problem, z jakim zmagają się państwa, wykonując swą jurysdykcję podatkową. Problemem tym jest unikanie opodatkowania na znacznie większą skalę z powodu tzw. agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego, które przybiera postać sztucznego przenoszenia zysków w miejsca, gdzie nie podlegają one opodatkowaniu lub opodatkowanie ich

⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (dostęp: 23.10.2021).

⁹ United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 23.10.2021).

¹⁰ Poza tymi dwoma najpopularniejszymi modelami, swój wzór opracowywały również liczne organizacje regionalne, m.in. Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej ASEAN, Karaibska Wspólnota i Wspólny Rynek CARICOM, Wspólnota Andyjska, a także Unia Europejska (w istocie adaptując do specyfiki porządku unijnego model OECD (zob. European Commission, *EC Law and Tax Treaties, Workshop of Experts' Working Paper*, Brussels 2005, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties_en.pdf, dostęp: 23.10.2021) oraz Stany Zjednoczone (zob. United States Model Income Tax Convention 2006, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>, dostęp: 23.10.2021). Por. szerzej Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 18.

jest ograniczone¹¹. Instrumentem wypracowanym przez OECD, który ma służyć eliminacji tego typu strategii podatkowych, jest Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisana w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.¹² Założeniem Konwencji MLI było zagwarantowanie, by zyski były opodatkowywane w miejscu, gdzie jest prowadzona zasadnicza działalność gospodarcza powodująca powstanie tych zysków (co poniekąd było również celem zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), ale jednocześnie stworzenia skutecznego mechanizmu implementacji Konwencji w sposób zsynchronizowany i efektywny w ramach sieci istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu¹³. Konwencja MLI zmienia zatem istniejące umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁴ między stronami Konwencji bez potrzeby dwustronnego renegocjowania każdej z tych umów, przy jednoczesnym uwzględnieniu różnych polityk podatkowych każdego z państw-stron. Konwencja wprowadza także uzgodnione standardy minimalne zapobiegania nadużyciom traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz usprawnienia mechanizmów rozstrzygania sporów powstających

¹¹ Praktyka agresywnego międzynarodowego planowania podatkowego opiera się na takiej interpretacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu, by w istocie prowadziła do nieopodatkowania lub zmniejszonego opodatkowania dochodu.

¹² Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku z dnia 24 listopada 2016 r. (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, dalej: Konwencja MLI). Polska ratyfikowała Konwencję MLI 23 stycznia 2018 r., konwencja została opublikowana w Dz.U. z 2018 r., poz. 1369, w stosunku do Polski weszła w życie 1 lipca 2018 r. Warto zauważyć, że stronami Konwencji jest obecnie 96 państw, nie tylko zatem te należące do OECD i EOG. Pełna lista stron Konwencji MLI dostępna jest na: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 23.10.2021).

¹³ Konwencja MLI, Preambuła *in fine*.

¹⁴ Por. np. teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 lutego 2021 r., sygn. I SA/Gd 1081/20: „Konwencja MLI zmienia w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi metodę unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia z progresją na metodę proporcjonalnego odliczenia, w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych przez polskich rezydentów od 2021 r. z tytułu pracy najemnej na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Zjednoczonych Emiratach Arabskich”.

na tym tle. Jest jednocześnie instrumentem elastycznym¹⁵ i dynamicznym – kolejne państwa mogą do niej przystępować, obejmować nią dodatkowe umowy bądź wycofywać zgłoszone wcześniej zastrzeżenia, co niewątpliwie służy ujednocnianiu i uszczelnianiu regulacji podatkowych przyjmowanych w ramach różnych jurysdykcji. Nie ma więc wątpliwości, że państwa zdają sobie sprawę z konieczności zacieśniania współpracy między jurysdykcjami podatkowymi, co doprowadziło do wyodrębnienia się międzynarodowego prawa podatkowego¹⁶.

4. WZAJEMNA POMOC W SPRAWACH ADMINISTRACYJNYCH

O ile rzeczywiście w początkach międzynarodowej współpracy podatkowej tkwiło założenie potrzeby eliminowania podwójnego opodatkowania, o tyle wraz z intensyfikacją stosunków gospodarczych między państwami a przede wszystkim – zwłaszcza w kontekście integracji europejskiej – usuwaniem barier w swobodnym przepływie pracowników, usług, towarów i kapitału, przyniosły szybki rozwój instytucji prawnych służących zintensyfikowaniu międzynarodowej współpracy podatkowej¹⁷, także w jej aspekcie proceduralnym.

Potrzebę opracowania wielostronnej umowy międzynarodowej poświęconej międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych uzasadnia się dwiema podstawowymi przyczynami¹⁸. Po pierwsze, współpraca oparta na dwustronnych podatkowych umowach międzynarodowych dotyczy przede wszystkim podatków dochodowych i ma głównie charakter materialnoprawny, co powoduje, że ewentualne udzielanie pomocy w sprawach podatkowych odbywa się na podstawie właściwych przepisów

¹⁵ Znajduje to swój wyraz w szerokiej możliwości wyboru opcji stosowania umowy przez państwo-stronę, por. np. art. 5 Konwencji MLI.

¹⁶ Choć nazwa ta jest nieco myląca, skoro nie istnieje „podatek międzynarodowy”, powszechnie przyjmuje się, że pojęcie *international tax law* obejmuje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, inne umowy dotyczące wykonywania przez państwa jurysdykcji podatkowej oraz prawo krajowe w takim zakresie, w jakim dotyczy ono opodatkowania cudzoziemców lub obcych osób prawnych, a także przychodów uzyskanych za granicą. Por. szerzej, *International Taxation*, w: C. Coleman i in., *Principles of Taxation Law 2016*, Thomson Reuters, 9th ed., 2016, s. 356.

¹⁷ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 33.

¹⁸ K. Bany, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD*, Warszawa 1999, s. 8.

proceduralnych prawa krajowego. Po drugie, coraz większa świadomość konieczności ochrony praw podstawowych sprawiła, że istotną rolę w postępowaniu podatkowym zaczęły odgrywać prawa podatników. Dlatego też sporządzona pod auspicjami Rady Europy i OECD Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r.¹⁹ już w preambule wskazuje, że skoordynowany wysiłek podejmowany przez państwa jest konieczny w celu zacieśnienia wszelkich form pomocy administracyjnej w zakresie każdego rodzaju podatków, ale przy jednoczesnym zabezpieczeniu właściwej ochrony praw podatników i zapewnieniu pomocy podatnikowi w zabezpieczeniu jego praw²⁰. Cele stawiane przez Konwencję nie mogą być zatem osiągnięte za wszelką cenę. Stosowanie przepisów Konwencji ma zapewnić w szczególności ochronę praw i słusznym interesów podatnika oraz zapewnić ochronę przed dyskryminacją i podwójnym opodatkowaniem. Warto zauważyć, że Protokół Paryski z 2010 r. zmieniający Konwencję MAA dodał jeszcze zasadę, że państwa powinny podejmować działania lub dostarczać informacje, biorąc pod uwagę konieczność ochrony poufności informacji i uwzględniając międzynarodowe akty w zakresie ochrony praw osobistych i przepływu danych osobowych²¹.

Konwencja MAA ma bardzo szerokie zastosowanie, strony zobowiązują się zapewnić wzajemną pomoc administracyjną w przypadku praktycznie każdego podatku²², bez względu na to, czy dana osoba (podatnik) jest obywatelem danej Strony lub drugiego Państwa lub czy ma miejsce zamieszkania albo siedzibę w danym lub w innym Państwie²³. Sama pomoc administracyjna jest rozumiana jako wymiana informacji, w tym jednoczesna kontrola podatkowa i udział w jednoczesnej kontroli podatkowej za granicą; pomoc w egzekucji, w tym działania zabezpieczające; i dostarczanie

¹⁹ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, dalej: Konwencja MAA), ratyfikowana przez Polskę 19 maja 1997 r., opublikowana w Dz.U. z 1998 r., Nr 141, poz. 913. Konwencja w 2010 r. została zmieniona Protokołem Paryskim, ratyfikowanym przez Rzeczpospolitą Polską 25 maja 2011 r. (Dz.U. z 2011 r., Nr 180, poz. 1071).

²⁰ Konwencja MAA, Preambuła, zd. 4–5.

²¹ Ibidem, zd. 7.

²² Pełny katalog podatków, do których stosuje się zasady wzajemnej pomocy administracyjnej, znajduje się w art. 2 Konwencji MAA.

²³ Artykuł 1.3 Konwencji MAA.

dokumentów²⁴. Taka pomoc może, w razie potrzeby, oznaczać podjęcie działań przez organy orzekające²⁵.

Należy jednak podkreślić, że w przeciwieństwie do Konwencji MLI Konwencja MAA w żaden sposób nie ogranicza stosowania zawartych wcześniej umów bilateralnych ani nie wpływa na możliwość zawierania takich umów w przyszłości²⁶.

5. PODSUMOWANIE

Niezwykle dynamiczny rozwój gospodarczy, zachodzące procesy integracyjne, a przede wszystkim wykształcenie się nowych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej i świadczenia pracy oraz postępująca globalizacja wymuszają na państwach współpracę w skali nieznanego stosunkom międzynarodowym jeszcze sto lat temu. Nic więc dziwnego, że współpraca ta obejmuje również sprawy podatkowe. Z jednej strony podyktowane jest to ochroną interesów fiskalnych państw – wzajemna pomoc pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi w dziedzinie wymiany szeroko rozumianych informacji podatkowych jest jednym ze środków zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. Z drugiej strony nie można zapominać, że eliminacja podwójnego opodatkowania dochodu i inwestycji ma współcześnie decydujące znaczenie jako czynnik wpływający stymulująco na procesy globalizacji światowej gospodarki.

Przedstawione opracowanie to zaledwie wycinek działalności państw w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego, wybrany ze względu na charakterystyczne instrumenty prawnomiędzynarodowe służące precyzyjnemu wyznaczaniu granic pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi. Wykorzystanie w tym celu dostępnych w prawie międzynarodowym mechanizmów prawa traktatów należy ocenić pozytywnie – stanowiąc dla państw zobowiązania o charakterze międzynarodowym, reguły wykonywania jurysdykcji podatkowej mają charakter transparentny, przyczyniając się tym samym do większej pewności prawa także po stronie podatników.

²⁴ Artykuł 1.2 Konwencji MAA.

²⁵ Artykuł 1.1 Konwencji MAA.

²⁶ US Senate Report, *Council of Europe-OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Washington 1990, s. 3.

BIBLIOGRAFIA

- Bany K., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD*, Warszawa 1999.
- Coleman C. i in., *Principles of Taxation Law 2016*, Thomson Reuters, 9th ed., 2016.
- European Commission, *EC Law and Tax Treaties, Workshop of Experts' Working Paper*, Brussels 2005.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019.
- UN Security Council, Report of the monitoring group on Somalia and Eritrea pursuant to the Security Council resolution 2244 (2015), October 31, 2016, S/2016/920.
- US Internal Revenue Service, *Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad*, Pub. 54/2019.
- US Senate Report, *Council of Europe-OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Washington 1990.

ON THE ISSUES OF INTERNATIONAL COOPERATION ON THE EXAMPLE OF TAX MATTERS

Summary. This paper tackles some issues concerning the scope of state's jurisdiction in tax matters. Starting with the concept of state jurisdiction under international law, it is shown that state jurisdiction in tax matters – as in case of state jurisdiction in any other matter – is subject to the limitations stemming from the broad range of norms of international law, both of general and of particular nature. The most common source of those limitations are bilateral treaties concerning elimination of double taxation. In this context some peculiar multilateral instruments on mutual assistance are emerging. Two of them – namely the 1988 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and the 2016 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting are good examples of current practice of States. It may be concluded that States undertake their international obligations in order to uniform and tighten their tax systems on the one hand, on the other to delineate precise confines between tax jurisdictions around the world.

Keywords: jurisdiction of states, international cooperation, elimination of double taxation, tax procedure, mutual assistance in tax matters



BUILDING TRUST IN TAXATION,
RED. B. PEETERS, H. GRIBNAU, J. BADISCO,
INTERSENTIA, CAMBRIDGE–ANTWERP–
PORTLAND 2017, SS. 376.

Problematyka zaufania w relacjach społecznych związanych z opodatkowaniem nie cieszyła się dotąd większym zainteresowaniem ze strony badaczy akademickich. Praktyka budowy instytucji prawnych, u podłoża których leży w mniejszym lub większym stopniu pierwiastek zaufania (interpretacje urzędowe prawa podatkowego, mechanizmy tzw. pogłębionej współpracy etc.) – jeśli miała swoją obudowę intelektualną, to w postaci analiz dotyczących tych instytucji, ale już nie ich psychologicznego podłoża, którego elementem jest m.in. zaufanie podatnika do administracji podatkowej (i *vice versa*). Stąd zadanie, jakiego podjęli się redaktorzy oraz autorzy książki, trzeba uznać za ambitne, trudne do wykonania, ale jednocześnie atrakcyjne intelektualnie. Książka składa się z czterech części poświęconych odrębnym zagadnieniom.

Część pierwsza zawiera opracowania dotyczące ogólnych relacji między opodatkowaniem, państwem i społeczeństwem. H. Gribnau w swoim opracowaniu pisze o istocie obowiązków podatkowych oraz ich postrzeganiu, poczynając od starożytnych Aten (Arystoteles), a kończąc na współczesności (Hobbes, ale także Rawls, Sloterdijk i Polanyi). Autor podkreśla, że skłonność do wypełniania obowiązków podatkowych – niezależnie od kwestii znaczenia przymusu prawnego – jest wprost proporcjonalna do przekonania o sprawiedliwości systemu podatkowego i działaniu *fair* administracji podatkowej oraz do przekonania, że jakość usług publicznych finansowanych z zasobów pieniężnych pochodzących z podatków, będących *sui generis* świadczeniem wzajemnym, odpowiada podatkowemu wysiłkowi obywateli.

P. Faulkner z kolei próbuje odpowiedzieć na na poły filozoficzne pytanie, czy zasadne jest porównywanie opodatkowania z pracą przymusową. Rozważa tu m.in. argumentację znanego filozofa prawa R. Nozicka (który tak właśnie twierdzi), przeciwnika idei sprawiedliwości dystrybtywnej, negującego zasadność obciążania systemu podatkowego funkcją redystrybucyjną.

Dwa pozostałe eseje zawarte w tej części tomu dotyczą takich kwestii jak zasadność opodatkowania dotacji czy zaufanie w relacjach między państwami członkowskimi Unii Europejskiej w kontekście jednolitego rynku.

Teksty w części drugiej „Zaufanie i moralność – przejrzystość w zarządzaniu podatkami” dotyczą różnorodnych aspektów kształtowania się hierarchii wartości w społeczeństwie, udziału lobbingu w kształtowaniu opinii publicznej, konstruktywnego potencjału idei oraz form etykietowanych jako społeczna odpowiedzialność biznesu, a także problematyki wpływu procesów demograficznych na politykę podatkową. Tutaj na uwagę zasługuje esej W. Lemmensa i J. Badisca pod znamienym tytułem: *Opodatkowanie i etyka – niemożliwy mariaż?*

Część trzecia książki zatytułowana jest „Międzynarodowe opodatkowanie: w poszukiwaniu demokratycznej legitymacji”. Dotyka się w niej kwestii kapitalnej, ale stosunkowo mało dyskutowanej (w polskim dyskursie prawniczym dotąd praktycznie nieobecnej), wpływu społeczeństwa na kształt rozwiązań prawnych dotyczących międzynarodowego opodatkowania. Klasycznym przykładem – moim zdaniem niedemokratycznej – rewolucji w prawie podatkowym jest program OECD, znany pod skrótową nazwą BEPS. Niezależnie od oceny potrzeby implementacji w systemach krajowych proponowanych w nim rozwiązań, jest rzeczą poza sporem,

że sprawę zwalczania unikania opodatkowania w aspekcie międzynarodowym ustalono ponad głowami społeczeństw państw, które w programie uczestniczą. Nie zmienia tej oceny to, że stosowne przepisy krajowe uchwały poszczególne parlamenty, powołując się przy tym nie na będące rezultatem dyskusji społecznej przekonanie o potrzebie istnienia takich przepisów (bo takowej dyskusji, przynajmniej w Polsce, nie było), ale na stanowisko Komisji Europejskiej, której demokratyczne umocowanie jest dyskusyjne i która przez krajowe ośrodki władzy wielu państw europejskich określana jest jako „brukselska biurokracja”. Tym razem ta „biurokracja” została uznana za Mojżesza przeprowadzającego Izraelitów przez Morze Czerwone...

C. Peeters analizuje możliwości umocnienia elementu demokratycznego w międzynarodowym zarządzaniu podatkami. Poprawy sytuacji upatruje w zwiększeniu przejrzystości międzynarodowych rozliczeń podatkowych, analizując m.in. podejmowane inicjatywy na rzecz przejrzystości we wskazanym wyżej zakresie. Natomiast P. Essers konfrontuje filozofię współczesnego międzynarodowego prawa podatkowego z poglądami Machiavellego i Habermasa. Trafnie podkreśla, że podstawowym źródłem współczesnego „wzmocnienia” podatkowego na świecie jest kryzys gospodarczy i finansowy pierwszej dekady XXI w.

W innych opracowaniach podnosi się kwestię braku należytej reprezentacji międzynarodowej w globalnym zarządzaniu podatkami. Podejmowane są próby budowy modelu takiego zarządzania (T. Magalhaes). Nadzieje na uporządkowanie spraw wiąże się z Organizacją Narodów Zjednoczonych, proponując przejęcie przez tę organizację zadania tworzenia międzynarodowego ładu podatkowego (M. Guermani).

Ostatnia, czwarta część książki, dotycząca behawioralnych aspektów opodatkowania w kontekście czynnika zaufania (ew. jego braku), zawiera rozważania w przeważającej mierze oparte na badaniach empirycznych. Poruszono w niej takie kwestie, jak społeczne opinie o redystrybucji dochodów przez podatki, wpływ informacji o nierównościach majątkowych i o podatku od spadków na skłonność do popierania koncepcji podatku od majątku czy też znaczenie poziomu wiedzy podatników na temat osób uchylających się od opodatkowania na poglądy o potrzebie zwalczania negatywnych zjawisk w opodatkowaniu.

Warto podkreślić, że książka została dostrzeżona w piśmiennictwie prawniczym i zrecenzowana przez D. de Cogana i M. Hen („Cambridge Law Journal” 2018, t. 77, nr 3, s. 656–659). Recenzja – niezależnie od wy-

dania pozytywnej oceny doboru tematyki oraz sposobu jej zaprezentowania – zawiera wiele wnikliwych uwag metodologicznych, przede wszystkim wskazujących na liczne niekonsekwencje odnoszące się np. do kwestii konstrukcyjnych czy pojęciowo-terminologicznych. Recenzenci sceptycznie odnoszą się do elastycznego – jak piszą – posługiwania się terminologią przez autorów opracowań zawartych w książce. Takie wyrażenia, jak „neoliberalny”, „społeczeństwo zorganizowane wyłącznie przez logikę rynku”, „sprawiedliwy udział”, „odpowiedzialność” „dystrybucja”, „sprawiedliwość” czy „współczesne normy i wartości społeczne” mogą być rozumiane w rozmaity sposób, a autorom książki, zdaniem recenzentów, niespecjalnie zależy na tym, aby je w sposób dostateczny sprecyzować. Stoi to, jak dalej twierdzą recenzenci, w pewnej sprzeczności z ideą zaufania, której poświęcona jest książka i do której przekonują jej autorzy – zwłaszcza że i to ostatnie (tj. zaufanie) niełatwo zdefiniować.

Niektóre tezy – według oksfordzkich recenzentów – były przyjmowane dość apriorycznie, np. ta, że zwiększenie społecznego udziału w kształtowaniu polityki podatkowej zwiększy poparcie społeczne dla redystrybucji podatkowej (podczas gdy zamieszczone w innym miejscu książki rezultaty badań empirycznych nie dają tak jednoznacznego obrazu).

Trzeba przyznać autorom recenzji, że trafnie wskazują na wiele niekonsekwencji czy uproszczeń w poszczególnych esejach. Dotyczy to przede wszystkim prób projekcji myśli klasyków teorii prawa na stosunki podatkowe i odnoszące się do nich regulacje prawne. Recenzujący sugerują, że w kilku przypadkach to nie tezy spotykane w teorii prawa są punktem odniesienia dla oceny realiów systemu podatkowego i formułowania postulatów ulepszenia systemu przez „dowartościowanie” czynnika zaufania, ale wspomniane tezy z zasobów teorii prawa dobierane są, a nawet w pewnym sensie w określony sposób prezentowane, tak, aby umacniać tezy przyjęte przez autorów poszczególnych esejów. Jest to dyskusyjne, ale objętość przywołanej recenzji wyklucza możliwość pogłębionej analizy zasadności tych spostrzeżeń.

Takiej – delikatnej co prawda – krytyce w recenzji poddawane jest np. stwierdzenie P. Essersa, zgodnie z którym współcześnie w międzynarodowych stosunkach podatkowych „potrzeba więcej Habermasa, a mniej Machiavellego”. Machiavelli – zdaniem recenzentów – to nie tylko egoizm, ale także pożądana przecież skuteczność.

Recenzenci trafnie zwracają uwagę na kilka pominiętych w omawianej książce relacji zaufania i innych wartości, np. takich jak praworządność.

Inwestor może ufać w deklarowane, pozytywne nastawienie administracji podatkowej do grupy podatników, do której należy, ale alternatywą dla niego byłby dobrze funkcjonujący system instytucji demokratycznego państwa prawnego, z efektywnymi gwarancjami ochrony praw podatnika. Niewykluczone, że obecną zapaść inwestycji prywatnych w Polsce tłumaczyć można wyższą „wyceną” przez inwestorów stabilnych instytucji i procedur (których brakuje, a jeśli istnieją, to są mało efektywne) niż zaufania, o które apelują do biznesu decydenci polityczni. Praworządność, w tej konfrontacji, jest konkurencją wobec idei zaufania, w istotny sposób redukując jej praktyczne znaczenie.

Podobnie ma się rzecz w odniesieniu do postulatu demokratyzacji systemu podatkowego i zwiększenia partycypacji społecznej w kształtowaniu polityki podatkowej. Tutaj osiągnięcie pozytywnych rezultatów może być utrudnione, a nawet uniemożliwione, nie tylko przez wysoki stopień złożoności prawa podatkowego (problem świadomości skutków wyboru, jaki miałby być demokratycznie podejmowany), ale także przez możliwość zakłócenia procesów powszechnego decydowania przez nasączanie przestrzeni publicznej informacjami nieprawdziwymi bądź w najlepszym razie zniekształcającymi rzeczywistość.

Symptomy takich zjawisk są widoczne nawet tam, gdzie władza polityczna nie ma zamiaru uzgadniać czegokolwiek z kimkolwiek (poza samą sobą). Przykładem może być Polska, gdzie powszechne przekonanie, że przyjęcie wartościowej podstawy opodatkowania nieruchomości spowoduje drastyczne zwiększenie obciążeń podatkowych „zwykłych ludzi”, paraliżuje władzę polityczną, uniemożliwiając racjonalizację systemu podatkowego w tym zakresie. Nawiasem mówiąc, jest to nie tyle przykład braku podstawowej wiedzy ekonomicznej w społeczeństwie, co przede wszystkim wyraz głębokiego, ugruntowanego braku zaufania obywateli do władzy publicznej, gdy chodzi o podatki.

Pozytywnym aspektem podjęcia problematyki zaufania i jego wpływu na funkcjonowanie systemu podatkowego jest aktualność tej problematyki w szerszym kontekście – zaufania, a dokładniej zmniejszającego się zaufania do instytucji publicznych (także w krajach o ustabilizowanej jak dotąd kulturze politycznej, prawnej i administracyjnej). Autorzy oksfordzkiej recenzji trafnie identyfikują osłabianie zaufania do instytucji publicznych jako cel populistów. W Polsce – można dodać – łączy się to z dekreowaniem przez władzę polityczną tego, jaka instytucja jest godna zaufania (np. Trybunał Konstytucyjny), a jaka nie (sądy powszechne).

Reasumując, książka jest przykładem dobrej, akademickiej roboty, zwraca uwagę na istotne, choć nie do końca rozeznane problemy teoretyczne i praktyczne. Można mieć nadzieję, że nie jest to ostatnie słowo nauki w tej materii, zwłaszcza że w książce stosunkowo niewiele pisze się o odstawowej płaszczyźnie, na jakiej w systemie podatkowym objawiać się może zaufanie (bądź jego brak), tj. o płaszczyźnie bezpośrednich relacji między podatnikiem a administracją podatkową. Tutaj pojawia się pytanie o realną przestrzeń, na której zaufanie może się realizować. Wydaje się, że nie jest ona duża, i to nawet nie ze względu na nieufność administracji podatkowej do tego, co robią podatnicy. Jeśli np. administracja podatkowa uzyskuje automatycznie, w czasie rzeczywistym, informacje o wartości opodatkowanej sprzedaży towarów przez podatnika, to na kwestię zaufania czy też jego braku nie ma w zasadzie miejsca, a jeżeli jest – to w nader wąskim zakresie.

Bogumił Brzeziński* 

* Bogumił Brzeziński, profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>