

Adam SZYMACHA*

 <https://orcid.org/0000-0002-9372-9647>

PUBLIKOWANIE INFORMACJI O REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ, CZYLI STAWIANIE WSPÓŁCZESNEGO PRĘGIERZA – WYBRANE PROBLEMY

Abstrakt

Przedmiot badań: Przedmiotem analizy będą przepisy o obowiązkowym ujawnianiu informacji o stosowanej strategii podatkowej, zawarte w art. 27C ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Regulacja ta jest o tyle ciekawa, że teoretycznie przedstawia zmianę sposobu myślenia ustawodawcy o uszczelnianiu systemu podatkowego. Adresatem publikowanych informacji ma być zatem ogół społeczeństwa, nie zaś sama administracja skarbowa. W artykule tym podjęta zostanie próba sygnalizacji kilku niebezpiecznych tendencji ustawodawcy w formułowaniu nowych obowiązków sprawozdawczych.

Cel badawczy: Celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy przepisów o obowiązkowym publikowaniu informacji o realizowanej strategii podatkowej pod kątem konstytucyjnych zasad obowiązujących przy tworzeniu prawa podatkowego. Uzyskana w ten sposób ocena obowiązkowego publikowania strategii podatkowych posłuży także do wyciągnięcia wstępnych wniosków, dotyczących ewentualnych korekt albo dróg rozwoju polskiej instytucji informowania o strategiach podatkowych. Proponowane zmiany mogą przybliżyć polską regulację do realizacji celów społecznej kontroli, akcentowanej w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej. Całość zostanie uzupełniona analizą polskich regulacji, dotyczących obowiązkowego ujawniania informacji o realizowanej strategii podatkowej, w kontekście regulacji funkcjonujących w innych państwach.

Metoda badawcza: W artykule zastosowano analizę dogmatyczno-prawną oraz komparatystyczną analizę polskiej regulacji z regulacjami australijskimi i brytyjskimi. Dokonano też komparatystycznej analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Analiza zawierać będzie także weryfikację motywów, jakie ustawodawca zawarł w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej nowy obowiązek.

Wyniki: Wydaje się, że choć ustawodawca założył ambitne cele przyświecające nowej regulacji, to narusza on szereg zasad konstytucyjnych, w tym zasadę proporcjonalności, zakaz retroaktywności prawa i zasadę poprawnej legislacji. Jest to tym bardziej niepokojące, że ustawodawca znał regulacje wprowadzone w innych państwach, które lepiej realizują zakładane cele.

Słowa kluczowe: strategię podatkowe, transparentność, CSR, Konstytucja, podatki, unikanie opodatkowania, proporcjonalność.

* Mgr, doktorant w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu Łódzkiego; e-mail: UL0085454@edu.uni.lodz.pl

1. Wstęp

Dnia 1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy o obowiązkowym ujawnianiu informacji o stosowanej strategii podatkowej. Jest to kolejny już obowiązek informacyjny po wprowadzonym art. 27b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej CITU) obowiązkowym publikowaniu niektórych podstawowych danych z zeznań podatkowych, niektórych podatników. Do tej pory publikacji podlegały dane dotyczące przychodów, kosztów i należnego podatku. Przepisy te uzupełniają regulacje o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych (MDR – *Mandatory Disclosure Rules*), które nakładają na podatników oraz przedstawicieli zawodów prawniczych właściwie nieograniczony obowiązek podatkowy względem Krajowej Administracji Skarbowej².

W przeciwieństwie jednak do przepisów MDR art. 27c CITU nie angażuje przedstawicieli zawodów prawniczych, co wywoływało liczne kontrowersje³. Poza tym, adresatem informacji o realizowanej strategii podatkowej jest teoretycznie ogół społeczeństwa⁴. Mowa tutaj o teorii, bo w uzasadnieniu argument społeczny wydaje się raczej powierzchownym pretekstem niż rzeczywistym motywem wprowadzenia nowych obowiązków⁵.

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

² **A. Mariański, A. Michalak**, *Wprowadzenie, obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawnokonstytucyjna*, Przegląd Podatkowy 2020/8, s. 33.

³ *Ibidem*, s. 37; **M. Wilk**, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2019/2, s. 18.

⁴ Art. 27c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: Podatnicy, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2, są obowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 tejże ustawy: Podanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatników, o którym mowa w ust. 1, dotyczy: 1. podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów; 2. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

⁵ *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw* (druk nr 642, s. 15–17).

2. Uzasadnienie do projektu ustawy w kontekście walki z unikaniem opodatkowania

Po lekturze uzasadnienia wprowadzenia nowych obowiązków można by dojść do konstatacji, że polski ustawodawca wziął sobie do serca najnowsze trendy społeczne, dotyczące transparentności podatkowej przedsiębiorstw i CSR⁶. Nawiązania do argumentów społecznych są bardzo silne i przekonujące. Warto je zatem przeanalizować.

Pierwszym argumentem społecznym za rozwiązaniem, zgodnie z którym podatnicy osiągający odpowiednio wysokie przychody są zobowiązani do publikowania na stronie internetowej informacji o realizowanej strategii podatkowej, jest to, że takie rozwiązanie ma pełnić głównie funkcję informacyjną, przez co obywatele otrzymają dostęp do informacji o zasadach podatkowych, którymi kierują się najwięksi podatnicy, oraz podejmowanych przez nich dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej⁷. Prawodawca przewiduje, że takie rozwiązanie pomoże obywatelom w dokonywaniu bardziej świadomych decyzji konsumenckich. Już jednak przy pierwszym argumentie widać tendencję prawodawcy do premiowania „dobrowolnych form współpracy” z organami podatkowymi. Obowiązek publikowania informacji o strategii podatkowej nie dotyczy podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie⁸. Rodzi to pytanie, w jakim stopniu te formy współpracy są rzeczywiście dobrowolne.

Dalej ustawodawca zauważa, że rozwiązania związane z publikowaniem danych podatkowych funkcjonują już w Australii i Wielkiej Brytanii⁹. W pierwszym przypadku publikowanie informacji jest jednak dobrowolne.

W uzasadnieniu przywoływany jest też argument społecznej kontroli działań podejmowanych przez podatników. Efekt ten ma zostać osiągnięty poprzez zwiększenie transparentności w prawidłowym wypełnianiu zobowiązań podatkowych. Tym samym ustawodawca sugeruje, że zobowiązania podatkowe są u niektórych podatników wypełniane nieprawidłowo, a działania organów skarbowych są niewystarczające i wymagają społecznego wsparcia.

⁶ E. Śniezek, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 10–11.

⁷ *Uzasadnienie...*, s. 16.

⁸ Art. 27C ust. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

⁹ *Uzasadnienie...*, s. 16.

Na końcu używany jest argument, że nowa regulacja wpisuje się w trend zwiększania świadomości obywatelskiej w zakresie finansowych podstaw działania państwa oraz aktywności gremiów międzynarodowych w tym zakresie¹⁰. Ustawodawca nie wskazał przy tym, kiedy i jakimi działaniami ten trend został ustanowiony i jakie do tej pory efekty przyniósł. W uzasadnieniu wprowadzie słusznie wspomina się również o celu, jakim jest społeczna odpowiedzialność biznesu, jednak wcześniej nie podejmowano żadnych znaczących prób w tym zakresie. Należy oczywiście rozważyć, na ile obecna regulacja, związana z obowiązkowym ujawnianiem informacji o strategii podatkowej, może przyczynić się do poprawy CSR.

Jak zatem wykazano, argument społeczny stanowi istotny motyw wprowadzenia nowych obowiązków sprawozdawczych. Jednak całość regulacji budzi uzasadnione wątpliwości. Powstaje też pytanie, na ile argumenty społeczne były tylko czynnikiem mającym na celu przykrycie prawdziwych intencji ustawodawcy.

Wspomnieć należy także o szerszym kontekście wprowadzenia omawianej regulacji. W Polsce dość późno zauważono niebezpieczeństwa płynące z dążeń podatników do minimalizacji obciążeń podatkowych, poprzez tworzenie rozbudowanych struktur międzynarodowych. Do końca lat 80. XX w. problem praktycznie nie istniał. Porządkowanie prawa podatkowego w tym zakresie rozpoczęło się dopiero wraz z początkiem procesu integracji z prawem Wspólnot Europejskich¹¹. Pierwsze próby wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego instrumentów pozwalających na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania podjęto wraz z wprowadzeniem dnia 1.01.2003 r. nowelizacji OP, poprzez dodanie art. 24a i 24b. Przepisy dawały organom podatkowym między innymi uprawnienie pozwalające na pominięcie skutków podatkowych czynności prawnych, jeżeli celem tych czynności było osiągnięcie konkretnych skutków podatkowych¹². TK jednak orzekł o niekonstytucyjności tego przepisu¹³.

Problem unikania opodatkowania i erozji bazy podatkowej państw, w których dany dochód jest generowany, został również dostrzeżony przez organizacje międzynarodowe, między innymi przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) czy Unię Europejską. W efekcie tego powstał między

¹⁰ *Ibidem*, s. 17.

¹¹ **K. Winiarski**, *Formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w polskim systemie prawnym w zakresie podatków dochodowych. Wybrane problemy orzecznicze*, w: **D.J. Gajewski** (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 193–194.

¹² *Ibidem*, s. 194.

¹³ Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, Dz.U., nr 122.

innymi projekt BEPS (*base erosion and profit shifting*), a także dyrektywy na poziomie UE¹⁴. W efekcie tego w polskim porządku prawnym znalazło się wiele przepisów statuujących normy przeciwko unikaniu opodatkowania. Wymienić tu można choćby klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a OP, zgodnie z którą czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny. Można także wymienić inne przepisy mające uszczelniać system podatkowy, takie jak przepisy o *exit tax*, przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych czy klauzula nadużycia prawa w podatku od towarów i usług¹⁵. Wszystkie omawiane normy cechuje jednak tradycyjne podejście do relacji podatnik – państwo. W relacji tej zwalczanie unikania opodatkowania opiera się na organach administracji skarbowej.

Tymczasem, przypominając argument społeczny, warto podkreślić, że od prowadzenie podatków adekwatnych do osiągniętych w danym państwie zysków jest swego rodzaju opłatą przedsiębiorstwa za korzystanie z infrastruktury i zasobów danego państwa i społeczeństwa. Z tego względu wysuwane są postulaty włączenia kwestii podatkowych do agendy społecznej odpowiedzialności biznesu. Rozwiązanie takie również koncentruje się wokół zwalczania unikania opodatkowania jednak z perspektywy szerszej niż tylko prawnopodatkowa. Postulaty te wysuwał między innymi R. Knuutinen, a także R. MacGregor i B. Wilkinson¹⁶, natomiast w samej Polsce postulat ten był przedmiotem kilku publikacji H. Filipczyk¹⁷. W kontekście powyższego omawiana regulacja

¹⁴ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Wytoczne z 22 lipca 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1; stan na 20.04.2021; Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 roku, motyw 2. Dz. Urz. UE, L139/1 i inne.

¹⁵ Art. 24f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21); art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (t.j. Dz.U. z 2021 r., 0.685).

¹⁶ **R. MacGregor, B. Wilkinson**, *The Effect of Economic Patriotism on Tax Morale and Attitudes Toward Tax Compliance*, *Advances in Taxation* 2012/20, s. 159–180; **R. Knuutinen**, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, *Nordic Tax Journal*, May 2014, s. 36–75.

¹⁷ **H. Filipczyk**, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym*, grudzień 2015/18/4, s. 111–127; **H. Filipczyk**, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, *Toruński Przegląd Podatkowy*, s. 29–48.

nie wydaje się niepodparta aksjologicznie, o ile zostaną spełnione odpowiednie warunki ochrony praw podatników. Koncepcja ta polega bowiem na wywieraniu presji na podatników tworzących struktury międzynarodowe nie tylko przez twarde prawo stosowane przez organy podatkowe, ale też poprzez presję społeczną. Wprowadzone przepisy obok wcześniejszej normy ustanowionej w art. 27b CIT wpisują się w trend zwiększania świadomości obywatelskiej na temat podatkowych dochodów państwa i unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa tworzące struktury międzynarodowe¹⁸.

Obowiązkowe publikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej rodzi wątpliwości natury konstytucyjnej. Nowa regulacja zagraża bowiem konstytucyjnym wartościom, w tym zasadzie zaufania obywateli do państwa i prawa czy zasadzie nieretroaktywności prawa.

W orzecznictwie TK wypracowano kryteria oceny zgodności sformułowania określonej normy z wymogami poprawnej legislacji. Oparto je o trzy założenia. Po pierwsze, jeżeli przepis ogranicza prawa lub wolności, powinien być sformułowany tak, aby można było jednoznacznie ustalić, kto i kiedy podlega ograniczeniom. Po wtóre, przepis ten powinien być sformułowany na tyle precyzyjnie, aby zapewnić jej jednolitą wykładnię i stosowanie. Po trzecie, przepis prawa powinien być ujęty w ten sposób, żeby zakres jego zastosowania mógł obejmować tylko takie sytuacje, w których działający racjonalnie prawodawca zamierzał istotnie wprowadzić normę ingerującą w sferę praw i wolności¹⁹.

TK wielokrotnie podkreślał, że zakaz retroaktywności prawa stanowi element zasady demokratycznego państwa prawnego z art. 2 Konstytucji. Podkreśla się przy tym, że zasada ta ma szczególnie silne oddziaływanie w takich dziedzinach prawnych, w których występuje bezpośrednio podporządkowanie jednostek państwu, czyli między innymi w prawie podatkowym²⁰. Tymczasem w przepisie ustanawiającym obowiązkowe publikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej mamy sytuację nieakceptowalną. Stosownie do art. 27c ust. 4 CITU podatnik zamieszcza informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzoną w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, na swojej stronie internetowej w terminie do końca dwunastego

¹⁸ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Art. 27(b)*, w: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2021, dostęp SIP LEX: 30.12.2021 r.

¹⁹ Wyroki TK: z 9.10.2007 r., SK 70/06, OTK-A 2007/9/A, poz. 103; z 28.10.2009 r., Kp 3/09, OTK-A 2009/9/A, poz. 138.

²⁰ A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, *Monitor Podatkowy* 2017/7, s. 10; dostęp: <https://czasopisma.beck/monitor-podatkowy>; 21.03.2021 r.

miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Według ekspertów oznacza to, że pierwsze strategie podatkowe będą musiały być opublikowane za rok 2020, zatem za okres sprzed obowiązywania przepisu. Nadaje to takiej strategii podatkowej nienaturalny charakter, gdyż, jak zauważają przedstawiciele praktyki, strategia powinna obejmować zdarzenia przyszłe²¹. Tymczasem przedsiębiorstwa będą zmuszone odtworzyć historyczny stan prawny i opracować na jego podstawie strategie. Ustawodawca jednak nie ustanowił żadnych przepisów przejściowych. Nie jest to zresztą jedyny przykład, gdy elementy strategii podatkowej nie utrwalają przejrzystości prawa i stwarzają nienaturalny charakter regulacji. Kontrowersyjnym pomysłem jest według ekspertów także obowiązek publikacji informacji o planach restrukturyzacyjnych. Takie informacje są z reguły ogłaszane po zatwierdzeniu ich przez dany podmiot, a przepis nakazujący uprzednio informować o danym planie może się okazać martwy z uwagi na tajemnicę handlową²².

Zasada określoności przepisów prawa jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Są to zatem dyrektywy, zgodnie z którymi przepisy powinny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny. Jednym z przejawów wspomnianej precyzji powinna być konkretność nakładanych obowiązków, szczególnie jeżeli dotyka praw i wolności podmiotów. Niedostateczna jasność w formułowaniu przepisów pozostawia organom podatkowym zbyt duże pole do interpretacji, co może skutkować niepewnością po stronie podatników²³.

Omawiana norma jest nieprecyzyjna z kilku względów. Po pierwsze ust. 2 przepisu wprowadza otwarty katalog elementów składających się na publikowaną informację o strategii podatkowej. Oznacza to, że podatnik nie wie dokładnie, jakie elementy są strategią podatkową i co musi opublikować, aby uchronić się przed karą administracyjną do 250 000 zł²⁴. Ustawodawca jednak ograniczył zasób publikowanych danych, określając wyjątek, co do publikowania informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego²⁵. Nie wiadomo jednak, jakie będą reguły kolizyjne w przypadku, gdy

²¹ <https://www.prawo.pl/podatki/strategie-podatkowe-oglaszanie-obowiazkowe-od-stycznia-2021-roku,504245.html>; stan na 19.03.2021 r.

²² <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/podcast/strategia-podatkowa.html>; stan na 21.03.2021 r.

²³ A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa...*, s. 15.

²⁴ Art. 27c ust. 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

²⁵ Art. 27c ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

wymienione rodzaje danych są jednocześnie elementem zasadniczym omawianej strategii.

Warto w tym miejscu przyrzeć się samemu zagadnieniu strategii podatkowej. Ustawodawca nigdzie nie wyjaśnił, czym jest strategia podatkowa. Analizując jednak katalog elementów, które zawiera strategia podatkowa, można odnieść wrażenie, że jest to instytucja zbliżona do schematu podatkowego, o którym mowa w rozdziale 11a Ordynacji Podatkowej (dalej OP)²⁶. Stosownie do art. 86A §1 pkt 10 OP za schemat podatkowy uznaje się uzgodnienie, które:

- spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą;
- posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Natomiast zgodnie z pkt. 16 tegoż artykułu uzgodnienie jest to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają, lub mogą mieć wpływ na powstanie, lub niepowstanie obowiązku podatkowego. W praktyce zatem schematem podatkowym może być każde uzgodnienie, które może skutkować jakimikolwiek korzyściami podatkowymi. Uzgodnienie natomiast można identyfikować z konstrukcją prawnopodatkową realizowaną w jakiś sposób w przedsiębiorstwie.

Tymczasem katalog otwarty elementów strategii podatkowej zawiera informacje o transakcjach z podmiotami powiązаныmi, planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika, lub podmiotów powiązanych czy informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach, lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową²⁷. Są to zatem elementy wyczerpujące znamiona schematu podatkowego. Z drugiej strony definicja enumeratywna strategii podatkowej zawiera też elementy wybiegające poza schemat podatkowy. Do takich zaliczyć należy informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie różnych instrumentów wiążącej wykładni operatywnej, stosowanej przez odpowiednie organy²⁸. Tę grupę elementów stanowią też informacje dotyczące realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

²⁶ Rozdział 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (Dz.U., nr 137, poz. 926).

²⁷ Art. 27c ust. 2 pkt. 1–3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

²⁸ Art. 27c ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych.

Można zatem dojść do wniosku, że z jednej strony ustawodawca pod nazwą strategii podatkowej chciał odwołać się do pojęcia schematu podatkowego, jednak postanowił rozszerzyć tę definicję właściwie na przypadkowe czynności, związane z instytucjami prawa podatkowego. Pozostawienie katalogu otwartego nie gwarantuje jednak dostatecznego bezpieczeństwa prawnego dla podatników. Stosownie do art. 27c ust. 2 CITU katalog elementów powinien uwzględniać charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności²⁹. Oznacza to, że to na podatnika został przerzucony ciężar określenia odpowiednich wymogów dla strategii podatkowej. Problem polega na tym, że organy podatkowe zachowują możliwość weryfikacji decyzji podjętej przez podatnika. Innymi słowy, ustawodawca komunikuje, że to podatnik sam powinien wiedzieć, jakie informacje zamieścić, a on sam nie wskaże dokładnego katalogu informacji podlegających publikowaniu. Jednocześnie organy skarbowe mają uprawnienie do nakładania kar pieniężnych.

Z podanych wyżej względów można stwierdzić, że przepis nakładający na podatników obowiązek upubliczniania informacji o realizowanej strategii podatkowej jest wysoce nieprecyzyjny przy jednoczesnej klarowności kar. Zakres ochrony podatnika przed uznaniowością administracji skarbowej jest nawet mniejszy niż w przypadku norm MDR. Do obowiązków informacyjnych zawartych w dziale 11a OP, które nie są wprawdzie zbyt jasne, wydano jednak objaśnienia podatkowe. Zgodnie z art. 14n §4 pkt 1 OP zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną z art. 14k–14m tejże ustawy³⁰. W czasie obowiązywania objaśnień podatnikowi stosującemu się do ich treści przysługuje zatem ochrona polegająca na nieszkodzeniu podatnikowi³¹, właściwa dla indywidualnej lub ogólnej interpretacji prawa podatkowego. Tymczasem brak jest tego typu instytucji zastosowanej do obowiązków określonych w art. 27c CITU. Jedyne, do czego podatnik może sięgnąć, to dokument Wytycznych w Zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego dotyczących współpracy z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej w ramach Umowy o współdziałanie (dalej Wytyczne)³². Niestety dokument ten nie ma wiążącej mocy ochronnej, co oznacza,

²⁹ *Ibidem*, Art. 27c ust. 2.

³⁰ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 35.

³¹ Art. 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (Dz.U., nr 137, poz. 926).

³² https://www.podatki.gov.pl/media/6083/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego_1-0.pdf; stan na 25.03.2021 r.

że podatnikowi po zastosowaniu się do wykładni tam zawartej nie przysługuje ochrona przewidziana w art. 14k–14m OP. Dodać jednak należy, że nawet najsilniejsza ochrona przyznana aktem pozaustawowym, jeżeli zawiera dalsze unormowania w stosunku do ustawy podatkowej, to stanowi w istocie przykład denormatywizacji polskiego prawa podatkowego³³. Takie zjawisko nie powinno być akceptowane.

Zgodnie jednak z niewiążącą wykładnią, zawartą w Wytycznych, „Strategia podatkowa podmiotu wskazuje wizję i misję podatkową oraz cele podatkowe (długoterminowe), uwzględniając jednocześnie ich wpływ na realizację celów biznesowych podmiotu”. Strategia taka jest zbieżna z zasadami wskazanymi w strategii podmiotu. Te powinny wskazywać, że podatki są elementem odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Płacenie adekwatnych podatków do uzyskanego zysku powinno być traktowane jako należna zapłata społeczeństwu za funkcjonowanie w nim i wykorzystywanie jego zasobów³⁴. Strategia podatkowa według Wytycznych powinna również podlegać regularnemu przeglądowi i być dostosowana do indywidualnego środowiska danej organizacji³⁵.

Także jednak w treści Wytycznych znajduje się pułapka polegająca na nieodokreśleniu normy podatkowej. Zgodnie z treścią Wytycznych „Strategia podatkowa powinna być dopasowana do wielkości i struktury przedsiębiorstwa oraz branży, w jakiej ono działa, tak żeby zachować efektywną zdolność do realizowania jej założeń”³⁶. Jednak w Wytycznych został nieco rozwinięty wątek informacji o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie różnych instrumentów wiażącej wykładni operatywnej. Chodzi tutaj o zarządzanie ryzykiem podatkowym, a także tzw. apetyt na ryzyko, czyli gotowość przedsiębiorstwa do podjęcia ryzyka podatkowego, na przykład poprzez decyzje, które mogą stać się przedmiotem sporu z administracją skarbową³⁷. Problem polega na tym, że element ten nie ma większego związku z argumentacją społeczną prezentowaną w uzasadnieniu. O ile bowiem społeczeństwo może być zainteresowane przejrzystością rozliczeń podatkowych przedsiębiorstw, to kwestie interpretacji podatkowych schodzą tutaj na plan dalszy. Nie powinno się też zapominać, że o ile organy skarbowe stosują prawo podatkowe, to ostateczna jego wykładnia należy nie do nich, lecz do sądów administracyjnych, TK i Trybunału Sprawiedliwości

³³ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 35.

³⁴ https://www.podatki.gov.pl/media/6083/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego_1-0.pdf, s. 8; stan na 25.03.2021 r.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Ibidem*, s. 9.

³⁷ *Ibidem*.

Unii Europejskiej. Kwestie zatem tego, na ile podatnik zgadza się z wykładnią prawa podatkowego prezentowaną przez organy skarbowe nie mają większego znaczenia dla ogółu społeczeństwa.

Treść Wytocznych przy opisywaniu zgadnienia strategii podatkowej nie rozwiewa raczej wątpliwości co do pewności prawa. Jest to bardziej luźne nawiązanie do koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu znanej z nauk o zarządzaniu i rachunkowości³⁸. Nie może zatem stanowić żadnego źródła pewności dla podatnika. Z wyżej wymienionych względów ustawodawca przy wprowadzaniu obowiązku publikowania strategii podatkowych uchybił zasadzie określoności przepisów prawa, która z kolei jest funkcjonalnie powiązana z zasadami ochrony zaufania do państwa i prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. Zrobił to poprzez niedochowanie dostatecznej precyzji i w konsekwencji tworząc normy, których treść nie jest oczywista i jednoznaczna. Norma ta tym samym stwarza niepewność co do obowiązków ciążących na jej adresatach³⁹.

3. Porównanie z rozwiązaniami stosowanymi w innych państwach

Ustawodawca chętnie powoływał się w uzasadnieniu na argument społeczny za wprowadzanymi przepisami. Powoływał się jednak także na przykłady innych państw, w których podobne regulacje funkcjonują. Praktyka powoływania się na zewnętrzne wpływy przy uchwalaniu restrykcyjnych norm, przy jednoczesnym rozszerzaniu dolegliwości nowych obowiązków w stosunku do rzekomych wzorców zagranicznych, powinna budzić poważne wątpliwości⁴⁰. Należy zatem porównać kluczowe elementy omawianej regulacji z instytucjami, na które powołuje się ustawodawca.

W Wielkiej Brytanii do publikowania strategii podatkowych zobowiązani są podatnicy o wyszczególnionych formach organizacyjno-podatkowych, którzy w ostatnim roku podatkowym osiągnęli przychody na poziomie co najmniej 200 mln funtów lub suma bilansowa wyniosła w ostatnim roku podatkowym 2 mln

³⁸ E. Śnieżek, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 97–99.

³⁹ A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa...*, s. 15.

⁴⁰ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 35; A. Drywa, *Uszczelnianie systemu podatkowego a problemy, których nie możemy tracić z pola widzenia. Rozważania na przykładzie prawa podatnika do prywatności*, w: D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 22, 23.

funtów⁴¹. Polskie regulacje nakładają obowiązek upubliczniania strategii podatkowych na podatników, u których wartość przychodu uzyskana w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro. Podatkowe Grupy Kapitałowe są objęte tym obowiązkiem bez względu na wartość przychodów⁴². Porównując zatem krąg podmiotowy tych regulacji, widać skłonność polskiego ustawodawcy do ustanawiania norm nieproporcjonalnych. Samo osiągnięcie progu przychodów określonego w ustawie z pewnością nie gwarantuje wejścia do grona największych przedsiębiorstw, zaś same przychody nie odzwierciedlają rzeczywistej wielkości przedsiębiorstwa, szczególnie w przypadku braku uwzględnienia specyfiki branży. Może zatem być tak, że obowiązkiem publikowania informacji zostanie obciążony podmiot, dla którego będzie to obciążenie znaczne.

Jeżeli chodzi o zawartość strategii podatkowej, to widać wyraźny wpływ brytyjskich regulacji na polskiego prawodawcę. Zakres przedmiotowy regulacji brytyjskiej obejmuje zatem relacje podmiotu z brytyjską administracją skarbową, podejście podmiotu do planowania podatkowego i zagadnienia związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym. To ostatnie zagadnienie napisane jest w sposób bardzo ogólnikowy. W zakresie przedmiotowym regulacji znajduje się też klauzula generalna wskazująca, że strategia podatkowa powinna zawierać wszelkie inne istotne informacje, dotyczące opodatkowania⁴³. Lektura przepisów brytyjskich pod kątem zakresu przedmiotowego regulacji sprawia, że trudno oprzeć się wrażeniu, że polski ustawodawca właściwie implementował przepisy brytyjskie, zamiast stworzyć własną regulację.

Kary są przewidziane w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany z uwagi na osiągnięcie wymogów nie opublikuje strategii, opublikuje strategię niepełną lub nie upewni się, że strategia pozostanie dostępna nieodpłatnie. Kara nakładana jest jednak na osobę odpowiedzialną za publikowanie strategii. Przeważnie będzie to osoba zarządzająca przedsiębiorstwem. Na samo przedsiębiorstwo kara nie jest nakładana. Przepisy przewidują, że przed nałożeniem kary wydawane jest nieformalne (*non-statutory*) ostrzeżenie, od którego wydania przedsiębiorstwo ma 30 dni na publikację. Kary wynoszą 7500 funtów i mogą być nakładane ponownie w przypadku, kiedy strategia podatkowa nie zostanie opublikowana

⁴¹ <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#who-must-publish-a-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

⁴² Art. 27b ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86.

⁴³ <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#what-must-be-in-your-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

dalej w wyznaczonym terminie⁴⁴. Z analizy brytyjskiej regulacji wyłania się obraz sankcji o charakterze karnym dla indywidualnej osoby, ściśle określonej i poprzedzonej upomnieniem stosownego organu. Polskie uregulowanie z kolei jest bardzo lakoniczne, co nie stawia go w dobrym świetle w sytuacji, gdy mowa o przepisach przewidujących kary pieniężne. Na korzyść brytyjskich przepisów przemawia też wysokość kary, która wydaje się bardziej proporcjonalnie dopasowana do wagi czynu. W polskich przepisach właściwie oprócz pełnej uznaniowości widać opresyjną karę wynoszącą aż 250 000 zł. Na uwagę zasługuje też fakt, że sankcja w polskich przepisach o publikowaniu strategii podatkowej dotyczy nieprzekazania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o adresie strony internetowej z wymaganą publikacją. Oznacza to, że samo opublikowanie informacji o strategii podatkowej może nie uchronić przed sankcją, gdy podmiot zaniecha (albo zapomni) poinformowania o niej organów skarbowych. Dotkliwa kara będzie nałożona bez żadnego ostrzeżenia. Przeczy to społecznym pobudkom, jakimi miał się kierować ustawodawca, skoro najważniejsze dla niego nie jest samo opublikowanie informacji, ale powiadomienie odpowiednich organów skarbowych. Potęguje to także wrażenie obligatoryjnego autodonusu.

Strategie podatkowe są przedmiotem raportowania również w Australii. Tam jednak problem ten rozwiązano zupełnie inaczej. Przede wszystkim wspomnieć należy, że publikowanie takich informacji jest w Australii całkowicie dobrowolne. Regulacja nazwana *Tax Transparency Code* (kodeks przejrzystości podatkowej – dalej TTC) to zbiór zasad i minimalnych standardów, które mają stanowić wytyczne dla średnich i dużych przedsiębiorstw w zakresie publicznego ujawniania informacji podatkowych. TTC został opracowany przez Radę ds. Podatków (*the Board of Taxation* – dalej Rada). TTC ma na celu zachęcanie do większej przejrzystości w sektorze korporacyjnym. Potencjalnymi użytkownikami informacji ujawnionych w ramach TTC mogą być ogół społeczeństwa i zainteresowani użytkownicy ze społeczności, zgodnie z nauką rachunkowości nazywani interesariuszami⁴⁵. W ramach TTC została ustanowiona agencja (*Australian Taxation Office* – dalej ATO) odpowiedzialna za administrowanie TTC, w tym za przechowywanie raportów dotyczących TTC i hosting na specjalnej stronie internetowej⁴⁶. Rolą ATO nie jest jednak weryfikacja dostarczonych danych.

⁴⁴ <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#penalties>; stan na 23.03.2021 r.

⁴⁵ E. Śnieżek, *Raportowanie...*, s. 16.

⁴⁶ <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/tax-transparency/voluntary-tax-transparency-code/>; stan na 23.03.2021 r.

TTC jest zalecane w stosunku do dużych i średnich przedsiębiorstw. Na potrzeby regulacji przyjęto, że średnie przedsiębiorstwo to takie, którego roczny obrót wynosi od 100 do 500 mln dolarów australijskich. Roczny obrót dużego przedsiębiorstwa wynosi co najmniej 500 mln dolarów australijskich. Co jednak bardziej istotne, Rada przygotowała szczegółowy raport dotyczący treści przekazywanych informacji. Wytyczne podzielone są na części A i B⁴⁷. Oczywiście podmiot może zamieścić w raporcie też inne informacje, jednak to Rada daje jasne wytyczne, co jest minimalnym standardem. Standardy te, wydaje się, że w sposób naturalny, oparte są na międzynarodowych standardach rachunkowości⁴⁸.

W przeciwieństwie do regulacji zawartej w art. 27c CITU australijski TTC nie powołuje się na społeczną odpowiedzialność biznesu. Paradoksalnie jednak TCC jest najbliższej spełniania definicji CSR. Jest to zresztą najlepszy kierunek dla tego typu instytucji.

Po pierwsze TTC jest instytucją całkowicie dobrowolną. Brak obowiązku i sankcji nie jest jednak słabością tej instytucji. Przeciwnie, zbliża publikowanie informacji o strategiach podatkowych do celu wyrażonego przez polskiego ustawodawcę w uzasadnieniu. Celem, który realizuje TTC, jest bowiem zwiększenie społecznej kontroli przedsiębiorstw, zwiększenie świadomości społecznej w obszarze podatków i wykształcenie odpowiednich konsumenckich postaw.

W teorii interesariuszy przedsiębiorstwo powinno uwzględniać oczekiwania otoczenia. Model zarządzania społeczny, oparty na tej teorii, oprócz kwestii ekonomicznych bierze pod uwagę również kwestie społeczne. Interesariuszami mogą być zatem zarówno instytucje władzy, jak i lokalne społeczności, banki czy media. Interesariusze wpływają na organizację, jednocześnie pozostając pod jej wpływem⁴⁹. Teoria interesariuszy nawiązuje do społecznej odpowiedzialności biznesu, gdyż funkcjonowanie przedsiębiorstwa jest nierozdzielnie związane z jego otoczeniem.

Idea społecznej odpowiedzialności biznesu wiąże się też z rachunkowością, gdyż informacje przekazywane otoczeniu są generowane przez jej systemy. Odpowiedzialny biznes to podejście strategiczne i długofalowe. Opiera się na zasadach dialogu społecznego, a przez mądry dialog z otoczeniem możliwe jest osiągnięcie trwałego i stabilnego zysku. CSR to efektywne narzędzie zarządzania oparte o poczucie odpowiedzialności za konsumenta, inwestora, społeczeństwo,

⁴⁷ *Ibidem*; <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2019/02/TTC-Consultation-Paper-final.pdf>; stan na 23.03.2021 r.

⁴⁸ <http://media-publications.bcg.com/pdf/BCGAustVoluntaryTaxTransparencyCode2018.pdf>; stan na 23.03.2021 r.

⁴⁹ E. Śnieżek, *Raportowanie...*, s. 49.

środowisko naturalne, stosowanie przejrzystych praktyk biznesowych i za sukces gospodarki⁵⁰. Gdyby ustawodawca chciał rzeczywiście osiągnąć efekty deklarowane w uzasadnieniu, skorzystałby z rozwiązań wypracowanych w TTC, szczególnie że były mu znane. System taki mógłby rzeczywiście przyczynić się do zwiększenia przejrzystości podatkowej przedsiębiorstw. W uzyskaniu takiego efektu pomogłaby społeczna kontrola i budowanie więzi pomiędzy społeczeństwem a podatnikiem. Znany ustawodawcy i przez niego preferowany system kar i nieprecyzyjnych obowiązków może doprowadzić jedynie do sytuacji odwrotnej, w której podmioty niechętnie będą dzieliły się informacjami podatkowymi, a społeczeństwo nie będzie w system podatkowy w żaden sposób zaangażowane.

4. Zakończenie

Przekrojowa analiza obowiązkowego publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej prowadzi do niepokojących wniosków. Po pierwsze ustawodawca konsekwentnie narusza zasady konstytucyjne, na czele z zasadą proporcjonalności. Podobnie jak w przypadku MDR tworzy zagrożenie karą nieproporcjonalną do wagi czynu, szczególnie że zakresu obowiązków nie da się dokładnie ustalić⁵¹. Jest to konstatacja tym bardziej niepokojąca, że dysponowano gotowymi rozwiązaniami, mogącymi przyczynić się do stworzenia zupełnie nowej instytucji, która byłaby efektywna i opierałaby się o prawdziwy dialog społeczny. Nie sposób pominąć faktu, iż w nauce coraz częściej postuluje się wdrożenie zupełnie innego rozwiązania, polegającego bardziej na miękkim nacisku, zamiast na twardych narzędziach prawnopodatkowych. Potraktowanie kwestii podatkowych jako narzędzia relacji przedsiębiorstw ze społeczeństwem pozwoliłoby na zwiększenie świadomości i zainteresowania obywateli sprawami finansowych podstaw działania państwa. Ustawodawca deklaruował chęć wprowadzenia takiego rozwiązania, lecz ostatecznie zamiast tego wybrano drogę na skróty, bezrefleksyjnie kopiując niektóre rozwiązania brytyjskie. W ten sposób uzyskano kolejne narzędzie prourzędnicze, stworzone w celu dostarczania informacji wygodnych aparatowi skarbowemu. W ten sposób organy zrzucą część inicjatywy dowodowej na podatników, jednak nie osiągną deklarowanego efektu społecznego w postaci zahamowania chęci planowania podatkowego. Ustawodawca zdaje się zmuszać tym rozwiązaniem do podejmowania przez

⁵⁰ *Ibidem*, s. 10.

⁵¹ **A. Mariański, A. Michalak**, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 38.

podatników „dobrowolnych” form współpracy z organami administracji skarbowej. Zatem pomimo słusznego kierunku nowych przepisów filozofia funkcjonowania prawa podatkowego niestety nie uległa zmianie. Wątpliwe nawet jest to, czy ustawodawca szczerze zadeklarował kierunek uszczelniania systemu podatkowego jako zwiększania społecznej kontroli i świadomości konsumentów. Pomimo tego, że ustawodawca naruszył wiele dyrektyw konstytucyjnych dotyczących stanowienia prawa podatkowego, wydaje się, że wprowadzenie tego typu instytucji do polskiego porządku prawnego może okazać się bardzo obiecujące na przyszłość pod warunkiem jednak, że zostaną zaimplementowane konieczne zmiany, zbliżające polską regulację do wzorca australijskiego. Nie do zaakceptowania jest również naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i prawa czy zasady nieretroaktywności prawa. Należy też postulować poprawienie aktualnie obowiązujących przepisów, aby spełniały wymogi poprawnej legislacji, w szczególności kryteriów jasności i precyzji. Jest to ważne, gdyż przepis ogranicza prawa i wolności, zaś fakt objęcia obowiązkiem sprawozdawczym podatników podatku od osób prawnych nie powinien wyłączać stosowania zasady proporcjonalności. Objęcie obowiązkiem sprawozdawczym również zdarzeń przeszłych i działań restrukturyzacyjnych przeczy nie tylko zasadzie nieretroaktywności prawa, ale podważa semantyczne podstawy regulacji dotyczących strategii podatkowych. Bardzo niepokojąca wydaje się też tendencja do regulowania coraz szerszych obowiązków poprzez nieostre klauzule generalne. W przypadku omawianych przepisów ustawodawca nawet nie definiował strategii podatkowej, w wyniku czego organy skarbowe uzyskały zbyt elastyczne narzędzie kontroli i dyscyplinowania podatników. Stoi to w sprzeczności z zasadą państwa prawnego. Innym zarzutem jest włączenie do katalogu informacji podlegających omawianemu obowiązkowi elementów zupełnie irrelevantnych z punktu widzenia zwalczania unikania opodatkowania. Osłabia to społeczne uzasadnienie przepisów. Największym zarzutem wobec obowiązku publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej jest zupełna przepaść pomiędzy precyzją obowiązków a dolegliwością i klarownością kar. Z jednej strony podatnik sam ma ocenić, jaki jest zakres informacji najlepiej oddających specyfikę jego działalności, z drugiej organ podatkowy zachowuje możliwość tego weryfikacji i zastosowania dolegliwych kar. Może być to odbierane jako pułapka zastawiona na podatników. Pomimo ewidentnego wzorowania omawianej regulacji na rozwiązaniach brytyjskich stworzono regulacje bardziej restrykcyjne i nakierowane na tradycyjne relacje z organami skarbowymi, nie zaś relacje ze społeczeństwem. W ten sposób, pomimo początkowo słusznego kierunku, stworzono regulację nierealizującą celu zwiększania świadomości

i kontroli społecznej podatników tworzących struktury międzynarodowe. Jest to tym bardziej zastanawiające, że dysponowano gotowym wzorcem australijskim, który wydaje się lepiej realizować to zadanie.

Bibliografia

Opracowania

- Drywa A.**, *Uszczelnianie systemu podatkowego a problemy, których nie możemy tracić z pola widzenia. Rozważania na przykładzie prawa podatnika do prywatności*, w: D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 15–30.
- Filipczyk H.**, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym*, grudzień 2015/18/4, s. 111–127.
- Filipczyk H.**, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Metaethics and Taxes*, *Toruński Przegląd Podatkowy*, s. 29–48.
- Knuutinen R.**, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, *Nordic Tax Journal*, May 2014, s. 36–75.
- MacGregor R., Wilkinson B.**, *The Effect of Economic Patriotism on Tax Morale and Attitudes Toward Tax Compliance*, *Advances in Taxation* 2012/20, s. 159–180.
- Małecki P., Mazurkiewicz M.**, *Art. 27(b)*, w: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2021, dostęp: SIP LEX: 30.12.2021 r.
- Mariański A., Michalak A.**, *Wprowadzenie, obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno- konstytucyjna*, *Przegląd Podatkowy* 2020/8, s. 30–39.
- Michalak A.**, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, *Monitor Podatkowy* 2017/7; dostęp: <https://czasopisma.beck/monitor-podatkowy>; 21.03.2021 r.
- Śnieżek E.**, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Łódź 2016.
- Wilk M.**, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2019/2, s. 16–22.
- Winiarski K.**, *Formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w polskim systemie prawnym w zakresie podatków dochodowych. Wybrane problemy orzecznicze*, w: D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 193–207.

Strony internetowe

- <http://media-publications.bcg.com/pdf/BCGAustVoluntaryTaxTransparencyCode2018.pdf>; stan na 23.03.2021 r.
- https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1; stan na 20.04.2021 r.
- <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2019/02/TTC-Consultation-Paper-final.pdf>; stan na 23.03.2021 r.
- <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/tax-transparency/voluntary-tax-transparency-code/>; stan na 23.03.2021 r.
- <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#penalties>; stan na 23.03.2021 r.

<https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#what-must-be-in-your-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

<https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#who-must-publish-a-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

https://www.podatki.gov.pl/media/6083/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego_1-0.pdf; stan na 25.03.2021 r.

<https://www.prawo.pl/podatki/strategie-podatkowe-oglaszanie-obowiazkowe-od-stycznia-2021-roku,504245.html>; stan na 19.03.2021 r.

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/podcast/strategia-podatkowa.html>; stan na 21.03.2021 r.

Adam SZYMACHA

PUBLISHING INFORMATION ON TAX STRATEGIES AS MODERN PILLORYING – SELECTED ISSUES

Abstract

Background: The subjects of analysis are the provisions on mandatory publication of information on the applied tax strategy within Article 27C of the Corporate Income Tax Act. This regulation is interesting in that it theoretically represents a change in the way the legislator thinks about sealing the tax system. Therefore, the addressee of the published information is to be the whole of society, not the tax administration itself. In this article, an attempt will be made to signal several dangerous tendencies of the legislator in the formulation of new reporting obligations.

Research purpose: The purpose of this article is to analyse the provisions on mandatory publication of information on implemented tax strategy in terms of constitutional principles applicable to the creation of tax law. The evaluation of the obligatory publication of tax strategies obtained in this way will also serve to draw preliminary conclusions on possible corrections, or ways of developing Polish institutions of information on tax strategies. The proposed changes may bring Polish regulation closer to implementing the objectives of social control, emphasised in the explanatory memorandum to the Introductory Act. The whole project will be complemented with an analysis of Polish regulations on obligatory disclosure of information on implemented tax strategy in the context of regulations functioning in other countries.

Methods: The article uses a dogmatic and legal analysis and a comparative analysis of Polish laws with Australian and British laws. A comparative analysis of the jurisprudence of the Constitutional Tribunal was also carried out. The analysis will also include a verification of motives, which the legislator included in the justification of the act introducing the new obligation.

Conclusions: It appears that although the legislator set ambitious goals for the new regulation, this violates a number of constitutional principles, including the principle of proportionality, the prohibition of legal retroactivity, and the principle of correct legislation. This is all the more worrying because the legislator was aware of the regulations introduced in other states, which achieve the assumed objectives better.

Keywords: tax strategies, transparency, CSR, Constitution, taxation, tax avoidance, proportionality.