

Poznań, 18 lutego 2019 r.

Szanowna Pani Profesor  
**Teresa CZERWIŃSKA**  
Minister Finansów RP

W imieniu Zarządu Związku zwracam się z uprzejmą prośbą o rozpatrzenie wniosków służb finansowych JST, dotyczących problemów związanych z wprowadzeniem przepisów o **schema-  
tach podatkowych** w jednostkach samorządu terytorialnego. Podzielamy w tym zakresie wnioski formułowane przez prezydenta Poznania oraz przez Unię Metropolii Polskich, dotyczące:

- 1) potrzeby doprecyzowania przepisów ustawy,
- 2) potrzeby modyfikacji i doprecyzowania objaśnień do ustawy.

Ze swej strony wnosimy o **wyłączenie jednostek samorządu terytorialnego ze stosowania tych przepisów.**

Proszę Panią Minister o wzięcie pod uwagę poniższego uzasadnienia, będącego opisem sytuacji i przedstawieniem argumentów dla potrzeb ewentualnej opinii prawnej w tej kwestii.

Z wyrazami szacunku



Zygmunt Frankiewicz  
PREZES ZWIĄZKU

#### UZASADNIENIE

Obowiązujące od dnia 1 stycznia 2019 r. przepisy o schematach podatkowych pełne są nieostrych definicji i sformułowań. Formułując te przepisy ustawodawca posłużył się skrajnie nieprzystępnym i nieprzejrzystym językiem. W efekcie mamy do czynienia z definitywnym brakiem możliwości ich interpretacji, co stanowi wystarczającą przesłankę do ich dyskwalifikacji i winno skutkować ich usunięciem z ustawy

Niestety formuła braku precyzji została przeniesiona również do objaśnień tych przepisów, które finalnie nie spełniają swojej roli. Autor tego dokumentu podejmując, niestety nieskuteczną, próbę wsparcia adresatów w zrozumieniu i stosowaniu nowych norm prawnych, kilkadziesiąt razy używa określenia „co do zasady”, co oznacza, że zdaniem autora istnieją wyjątki od zaprezentowanego objaśnienia, przy czym nie wskazuje się nawet przykładowo, na czym wyjątki te miałyby polegać. Ich treść potęguje chaos interpretacyjny i stanowi potwierdzenie dla tezy o braku możliwości stosowania przepisów o schematach podatkowych w obecnym brzmieniu. Nawet po kilkukrotnej lekturze przepisów i pozornych objaśnień, nie sposób jednoznacznie ustalić, kto i do czego jest zobowiązany.

Z tych przyczyn omawiana regulacja narusza zasadę przyzwoitej legislacji i dostatecznej określoności prawa, która jest wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Z ww. artykułu ustawy zasadniczej w oparciu o orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wywodzone są bowiem w szczególności takie zasady, jak:

- zasada (ochrony) zaufania do państwa (i stanowionej przez nie prawa),
- zasada przyzwoitej (prawidłowej) legislacji,
- i podnoszona często do rangi odrębnej zasady - zasada (dostatecznej) określoności prawa.

Pierwsza z tych zasad opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne i umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą - por. m.in. wyroki TK z 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05 (OTK ZU 2007, nr 3A, poz. 27).

Prawo nie może się stawać zatem pułapką dla adresata norm prawnym i narażać go na takie prawne skutki jego decyzji, których nie mógł przewidzieć w momencie ich podejmowania - por. m.in. wyrok TK z 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14 (OTK ZU 2015, nr 10A, poz. 163).

Natomiast ocena zgodności przepisu prawa z zasadą poprawnej legislacji powinna być dokonywana przy zastosowaniu kryteriów precyzyjności oraz komunikatywności. Precyzyjność przejawia się w takiej regulacji praw i obowiązków, by ich treść była praktycznie jednoznaczna i pozwalała na ich egzekwowanie. Z kolei, komunikatywność oznacza zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego - por. m.in. wyrok TK z 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99 (OTK ZU 2000, nr 1, poz. 2).

Zasada (dostatecznej) określoności prawa wymaga natomiast formułowania przepisów w sposób zapewniający dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i skutków prawnych. Przepisy prawa winny być zatem formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym – por. m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU 2011, nr 7A, poz. 71) oraz z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13 (OTK ZU 2014, nr 7A, poz. 79).

Za naruszenie ustawy zasadniczej może być zatem uznane stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają adresatowi normy na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań – por. orzeczenie TK z 22 maja 2002r. (sygn. K 6/02, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 33).

Takie też cechy, tj. niejasność i wieloznaczność, posiadają przepisy Ordynacji podatkowej o raportowaniu schematów podatkowych.

W przywołanym wyżej wyroku z dnia 13.09.2011 r. (P 33/09) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: „Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.”

We wcześniejszym wyroku z dnia z dnia 9 października 2007 r. (SK 70/06) Trybunał Konstytucyjny w następujący sposób wyjaśnił istotę zasady poprawnej legislacji: „W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (zob. np. wyroki z: 15 września 1999 r., sygn. K. 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116; 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2; 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 29 października 2003 r., sygn. K 53/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 83), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia.

Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Ograniczenie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw musi być oceniane także z punktu widzenia ogólnych przesłanek ustanowionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, w szczególności z punktu widzenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji). Zasada ta to nieodłączny element koncepcji państwa prawnego obecny w orzecznictwie konstytucyjnym. Istotą tej zasady jest założenie, że każde ograniczenie praw i wolności podmiotu musi być w pierwszym rzędzie oceniane w płaszczyźnie pytania, czy było ono „konieczne”, czyli - innymi słowy - czy tego samego celu (efektu) nie można było osiągnąć przy użyciu innych środków, mniej uciążliwych dla podmiotu (zob. orzeczenie TK z dnia 26 kwietnia 1995 r. sygn. akt K 11/94, wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r. sygn. akt P 11/98). Oznacza to, że spośród możliwych i zarazem legalnych środków działania należy wybierać takie środki, które byłyby skuteczne z punktu widzenia osiągania założonych celów, a zarazem możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane. Dolegliwość ta powinna więc być adekwatna do wartości ze względu na którą wprowadza się ją (por. orzeczenia TK z: 31 stycznia 1996 r., K. 9/95, OTK ZU Nr 1/1996, poz. 2; 20 listopada 1996 r., K.27/95, OTK ZU Nr 6/1996, poz. 49, oraz S. Wronkowska, Zarys koncepcji państwa prawnego w polskiej literaturze politycznej i prawnej [w:] Polskie dyskusje o państwie prawa, Warszawa 1995, s. 74 i n.).

Należy podkreślić, że deklarowanym celem wprowadzenia obowiązku zgłaszania schematów podatkowych jest umożliwienie szybkiego dostępu administracji skarbowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz zniechęcenie podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. W kontekście konstytucyjnej zasady proporcjonalności wątpliwe jest, czy omawiane obowiązki – o dość znacznym stopniu uciążliwości – powinny dotyczyć wszystkich podmiotów, w tym przede wszystkim podmiotów działających w sektorze publicznym. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego ryzyko nadużyć podatkowych praktycznie nie występuje. JST są zwolnione z niektórych podatków, a niekiedy dodatkowo są – w całości lub w części – beneficjentami wpływów z podatków. Nad prawidłowością rozliczeń JST – obok organów Krajowej Administracji Skarbowej – czuwają również inne organy takie jak Najwyższa Izba Kontroli, czy regionalne izby obrachunkowe. Warto zauważyć, że ustawodawca przy innych regulacjach (o podobnych celach) potrafił dostrzec specyfikę niektórych kategorii podmiotów. Najlepszym tego przykładem są obowiązki w zakresie dokumentowania transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, które nie dotyczą JST (podmiotów z udziałem JST).

Omawiane przepisy wprowadzają na ich adresatów obowiązki w zakresie szeroko rozumianego prawa podatkowego. Zatem winny się cechować wysokim stopniem precyzji i jednoznaczności. Należy również podkreślić, że ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie przepisów karnych sankcjonujących niektóre zachowania sprzeczne z nałożonymi obowiązkami (art. 80f kodeksu karnego skarbowego przewidującej karalność nieprzekazywania lub nieterminowego przekazywania informacji o schematach podatkowych). W tym zakresie miernik precyzji winien być jeszcze wyższy – zgodnie z gradacją gałęzi prawa, ze względu na stopień ingerencji w prawa i wolności jednostki, przyjmowaną przez Trybunał Konstytucyjny.

Podkreślić należy, że wątpliwa jest w ogóle legalność przywołanych wcześniej objaśnień. W dokumencie tym wskazano, że zastosowanie się przez podatnika do objaśnień powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m ustawy Ordynacja podatkowa. Jest to informacja wprowadzająca w błąd. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2) Ordynacji podatkowej objaśnienia mogą dotyczyć „przepisów prawa podatkowego”. Przepisy prawa podatkowego zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 2) ustawy i są to „*przepisy **ustaw podatkowych**, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych*”. Natomiast „**ustawy podatkowe**” zostały zdefiniowane

w art. 3 pkt 1) ustawy i są to „ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”. Zatem do **ustaw podatkowych** zaliczono jedynie ustawy regulujące prawo materialne (nakładające podatki) oraz ustawy regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników płatników i inkasentów. Definicja ta nie obejmuje więc ustaw regulujących prawa i obowiązki promotora, korzystającego i wspomagającego, co oznacza że nowe przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim odnoszą się do tych podmiotów, nie są „przepisami prawa podatkowego”. W konsekwencji nie podlegają one wyjaśnieniom w formie objaśnień podatkowych, co oznacza, że wydane przez Ministra objaśnienia nie mają formalnej mocy wiążącej, powodującej objęcie promotora, korzystającego i wspomagającego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych wyłącznie dla podatnika, płatnika lub inkasenta.