

Patriotyzm podatkowy na tle zobowiązań fiskalnych

Jan Głuchowski*

Autor przedstawia w ujęciu komparatystycznym zagadnienie patriotyzmu podatkowego. Wychodząc od ustaleń pojęciowych, rozważa odpowiedź na pytanie, czy płacenie podatku we własnym kraju jest patriotyczne. Na szali z jednej strony jest interes ekonomiczny, z drugiej zaś interes narodowy. Niemniej podkreślanie wagi patriotyzmu może mieć pozytywny wpływ na wzrost dyscypliny podatkowej osób fizycznych i firm.

Słowa kluczowe: patriotyzm podatkowy, międzynarodowe prawo podatkowe
JEL Classification: K34

* Prof. zw. dr hab. • Wyższa Szkoła Bankowości w Toruniu •
✉ rektorat@wsb.torun.pl • ORCID: 0000-0002-7157-3311

Wprowadzenie

Patriotyzm podatkowy jest terminem, który był używany w połowie XX wieku, ale wyłącznie w doraźnej sytuacji jaką była II wojna światowa i wyłącznie w kontekście propagandowym w prasie i filmie. Trudno byłoby go natomiast szukać w podręcznikach z zakresu finansów publicznych czy w artykułach i monografiach podatkowych i prawopodatkowych. Co więcej, nie został zdefiniowany w kilku kolejnych edycjach *IBFD International Tax Glossery*, wydanych przez International Bureau of Fiscal Documentation, z których pierwsza ukazała się w 1988 r. Nie ma go też w ostatnim, szóstym wydaniu *IBFD International Tax Glossery* (polskie tłumaczenie zostało wydane w 2014 r. przez wydawnictwo C.H. Beck).

Równocześnie z patriotyzmem wiąże się część podstawowej definicji podatku, odnosząca się do

tego, że jest on indywidualną ofiarą na zbiorowy cel (Barassi, del Federico, 2005, s. 59–78; Grapperhause, 2010, s. 15). W doktrynie zwrócono uwagę na fakt, że w praktyce opodatkowania nie należy się koncentrować wyłącznie na realizacji funkcji dochodowej podatku, gdyż równie ważną kwestią jest utrzymanie równowagi pomiędzy interesem państwa a ochroną praw jednostki (Suchy, 2005, s. 55–57). Temu celowi służą procedury podatkowe, które mimo różnorodności prowadzą do poboru podatków w przewidzianej w przepisach prawnych wysokości (Pistone, 2020, s. 3–114).

Przełom w tym względzie nastąpił w drugiej dekadzie XXI wieku, kiedy to ukazały się dwa obszernie opracowania na temat patriotyzmu podatkowego, jedno w Stanach Zjednoczonych, a drugie w Niemczech.

Punktem wyjścia naszych rozważań jest założenie, że przywoływanie patriotyzmu jest dopełnie-

niem arsenału środków, które mają się przyczynić do wywiązywania się z obowiązku uiszczania podatku. Samo zaś jego ściąganie jest koniecznością, ponieważ bez istnienia podatku nie może istnieć państwo. Dzieje się tak dlatego, że stanowią one dominującą część dochodów publicznych bez względu na formę ustrojową poszczególnych krajów.

Patriotyzm na tle norm prawnych zobowiązujących do uiszczania podatków i nakazów religijnych

Pobór podatków może być regulowany ustawowo bądź też przepisami wykonawczymi, co jest sprzeczne z konstytucyjnym porządkiem prawnym, a miało miejsce w byłych krajach socjalistycznych. Zakres konstytucyjnych regulacji podatkowych jest różny i zależy od różnorodnych czynników. Reguły podatkowe zajmują w konstytucjach poszczególnych państw więcej lub mniej miejsca. W niektórych sformułowano na ten temat tylko kilka artykułów. Tak jest w ustawach zasadniczych amerykańskiej, francuskiej i polskiej. Natomiast w innych krajach zagadnieniom podatkowym i finansowym poświęcono w konstytucjach całe rozdziały. Przykładem są: Belgia, Finlandia i Republika Federalna Niemiec.

Znamiennym jest, że w konstytucjach wszystkich państw zachodnich jest zawarta zasada, że wprowadzenie podatku znajduje się w kompetencji parlamentu i powinno być uchwalane w formie ustawy. Analiza regulacji prawnych w przywołanych państwach pozwala stwierdzić, że w większości przypadków konstytucyjne regulacje podatkowe mają charakter ramowy, natomiast zasadnicze znaczenie mają ustawy i przepisy wykonawcze, inicjowane przez rządy.

Normy konstytucyjne i ustawowe zobowiązują podatnika do zapłacenia na rzecz państwa lub jednostek terenowych określonego świadczenia pieniężnego. Obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i zobiektywizowaną. Dzieje się tak dlatego, że powstaje w warunkach określonych przez prawo i nie zależy od woli podmiotów, które pod-

legają temu obowiązkowi, jak również nie zależy on od podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania różnych środków jego realizacji, łącznie z przymusem. Równocześnie podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za należności wynikające ze zobowiązań podatkowych. Jego odpowiedzialność jest odpowiedzialnością majątkową i ma charakter osobisty. W rezultacie organ podatkowy może egzekwować zaległe podatki bądź zabezpieczać należności podatkowe na wszystkich rzeczach będących własnością podatnika oraz na jego prawach majątkowych.

Z interesującego nas punktu widzenia ważną jest konkluzja, że ani w konstytucjach, ani w ustawach podatkowych nie ma zapisu o patriotyzmie podatkowym.

Kolejną kwestią wartą rozważenia na gruncie patriotyzmu podatkowego są nakazy religijne. Znajdujemy je zarówno w doktrynie chrześcijańskiej, jak i islamskiej.

W Ewangelii św. Mateusza (22, 17–21) na pytanie, czy należy płacić podatek cesarzowi, czy nie – Chrystus odpowiedział: „Oddajcie więc co jest cesarskiego, cesarzowi, a co bożego, Bogu”. Z kolei w Koranie, w ramach obowiązków religijnych wymieniono pięć filarów – *arakan* – wiary muzułmańskiej. Są to: jej wyznanie, modlitwa, post, pielgrzymka do Mekki i *zakaat*¹. W komentarzu do wydania polskiego określono ten ostatni jako: „...przypisany prawem muzułmański podatek zbierany dla dobra całej społeczności muzułmańskiej...”². Z niego jest tworzony fundusz społeczny przeznaczony dla ubogich, sierot, chorych, podróżnych i potrzebujących (Głuchowski, 2001, s. 248–256).

Istota patriotyzmu podatkowego

Nazwa patriotyzm wywodzi się z greckiego słowa *patria* oznaczającego rodzinę, grupę, plemię lub

¹ Obszerne i miarodajne informacje na jego temat są zawarte w: Siddigi (1996); al-Qardawi (1999).

² Koran z arabskiego przełożył i komentarzem opatrzył J. Bielawski (PIW, Warszawa 1986, s. 789).

naród wywodzący się od wspólnych przodków, ojców (stąd ojczyzna). *Patria* pochodzi z kolei od *pater* – oznaczającego ojca, głowę rodu. Greckie terminy zostały przejęte przez Rzymian i przeniknęły razem z łaciną do innych języków europejskich, a przede wszystkim do angielskiego (Liddell, Scott, 1996).

Pojęcie patriotyzmu rozpowszechniło się w Europie w XVIII w. Oznacza powszechnie „miłość do ojczyzny”. Z interesującego nas punktu widzenia najważniejszą jego cechą jest stawianie dobra swego kraju i współobywateli ponad interes osobisty. Wymaga to poświęcenia i podporządkowania interesom narodowym. Może to wymagać rezygnacji z prywatnych korzyści, pogodzenia się z niedogodnościami czy nawet stratą.

Z patriotyzmem wiąże się międzypokoleniowa solidarność, odpowiedzialność za los najsłabszych, codzienna obywatelska uczciwość, gotowość służby i poświęcenia na rzecz dobra wspólnego. Jego zaprzeczeniem jest egoizm. Może to być egoizm indywidualny, obojętność na los wspólnoty narodowej, wyłączna troska o swój byt i swych najbliższych. Jego przejawem jest też ignorowanie bogactwa, które każdy otrzymał wraz ze wspólnym językiem, rodzimą historią i kulturą, obojętność na losy rodaków. Odrzucenie egoizmu oznacza pozbycie się obojętności na los innych i uwrażliwienie na sytuację ludzi we własnym kraju, jak i w skali globalnej. Wątek ten znalazł szerokie rozwinięcie w wystąpieniu Jana Pawła II na forum Zgromadzenia Ogólnego ONZ w 1995 r. Reasumując, patriotyzm opiera się na poczuciu lojalności wobec społeczności, w której się żyje, ale wiąże się równocześnie z poszanowaniem innych narodów i kultur.

Występują różne typy patriotyzmu. Najszerzym pojęciem jest patriotyzm narodowy. Wyodrębniono też patriotyzm regionalny – przywiązanie do regionu, krainy geograficznej, z której się pochodzi. Silną więzią jest też patriotyzm lokalny – miłość do stron rodzinnych, miejsca urodzenia lub wychowania, miejsca zamieszkania. Może się to przejawiać w różny sposób, w tym do przywiązania do miejscowych atrakcji, lokalnych wyrobów czy klubów sportowych. Motywowany patriotyzmem jest

też obecnie konsumencki etnocentryzm polegający na wspieraniu własnej gospodarki poprzez dokonywanie zakupów produktów krajowych.

Cechami patrioty jest umiłowanie własnej ojczyzny, narodu oraz szacunek dla własnej przeszłości. Realizuje to poprzez kultywowanie tradycji i obrzędów, uroczyste obchodzenie świąt i rocznic, oddawanie czci bohaterom narodowym, wybitnym artystom, przekazywanie wiedzy o zasługach przodków. Patriotyzm obejmuje też prospołeczną postawę angażowania się w różne ważne wydarzenia polityczne, kulturalne, dbanie o dziedzictwo kulturowe i szanowanie dobra wspólnego.

W pewnych wyjątkowych sytuacjach, takich jak wojna, utrata niepodległości, patriotyzm wiąże się z obowiązkiem obrony własnego kraju przed wrogiem, działaniem konspiracyjnym, partyzantką, sabotażem, a jednocześnie podtrzymywaniem więzi językowych, kulturalnych, religijnych. Są też sytuacje, gdy patriotyzm wymusza nieposłuszeństwo obywatelskie – gdy aparat państwowy przybiera formę tyrańską.

Jeszcze w XIX w. spostrzeżono, że Adam Smith błędnie stwierdził, że właściciel kapitału jest obywatelem świata, nieprzywiązanym do żadnego kraju. Uczucie patriotyzmu i dumy lokalnej, przywiązanie do przyjaciół, starych zwyczajów odgrywa w życiu znaczącą rolę (Seligman, 1892, s. 7–191). Patriotyzm może się wiązać z preferowaniem pobytu we własnym kraju, a nie życiem poza jego granicami. W tym rozumieniu może on być związany z rezydowaniem w ojczyźnie i gotowością zapłaty wyższego podatku za miłość do ojczyzny i za to, aby móc mieszkać w kraju. Wymieniony zespół licznych cech składających się na pojęcie patriotyzmu może być wykorzystany w różnym zakresie w celu mobilizacji osób fizycznych i prawnych do wywiązywania się z obowiązku fiskalnego, co jest istotą patriotyzmu podatkowego.

Warto również zwrócić uwagę na fakt, że niektóre kraje wykorzystują systemy edukacyjne do uczenia patriotyzmu. W czasie istnienia Niemieckiej Republiki Demokratycznej był on naczelną zasadą w tym kraju. Od 1990 r. uczy się go w Chinach. Jeszcze wcześniej przykładem aktywności na tym polu były Stany Zjednoczone. We wprowa-

dzanej tam Karcie Skautów w rozdziale III zawarły był zapis o konieczności „nauki patriotyzmu”.

W tymże kraju patriotyzm był elementem dydaktyki wspierającym zasadność płacenia podatków. W czasie II wojny światowej sekretarz skarbu H. Morgenthau Jr. zwrócił się do Walta Disneya, by wyprodukował film zawierający apel do obywateli w sprawie pełnego uiszczania podatku od dochodu. Taki film powstał i nosił tytuł „The New Spirit”. Bohater Donald Duck był niechętnym podatnikiem, ale pod wpływem sloganu „Podatki pokonają wroga” zrozumiał patriotyczny obowiązek i z dumą uiszczył należny podatek.

Patriotyzm podatkowy w praktyce amerykańskiej i zachodnioeuropejskiej w XXI wieku

W Stanach Zjednoczonych na przełomie pierwszej i drugiej dekady bieżącego wieku brak patriotyzmu powiązano z niesprawiedliwym obciążeniem dochodów najbogatszych i pozostałych obywateli. Natomiast w Europie Zachodniej krytyka niepatriotycznych zachowań podatkowych skoncentrowała się na uchylaniu się od podatku i jego unikaniu. Tej ostatniej kwestii były poświęcone obrady najbardziej kompetentnego gremium podatkowego państw europejskich (Dourado, 2017, s. 3–24).

W Ameryce wzrost intensywności dyskusji podatkowej datuje się od 2011 r., kiedy to jeden z najbogatszych ludzi świata sformułował publicznie tezę o konieczności podniesienia podatków od amerykańskich milionerów i miliarderów. Legendarny inwestor giełdowy Warren Buffet, założyciel i szef firmy Berkshire Hathaway, wezwał Kongres do podwyższenia podatków od obywateli, których dochód przekracza milion dolarów rocznie, a liczba których jest szacowana na około 250 tys. Zaproponował też, aby jeszcze wyższym podatkiem obciążyć osoby, których dochody roczne przekraczają 10 mln dolarów, a których jest około 9 tys.

Uznał on, że należy zmniejszyć ciężar deficytu budżetowego, z którego są finansowane przecież zarówno wydatki socjalne, jak i te, które mają słu-

żyć bezpieczeństwu państwa. Stwierdził, że ciężar ten należy rozłożyć sprawiedliwie w sytuacji, gdy nierówności dochodów w Stanach Zjednoczonych rosną, a najzamożniejsi korzystają z licznych ulg podatkowych.

Buffet ujawnił, że w 2010 r. uiszczył podatki w wysokości 6 938 744 dolarów, co mogłoby się wydawać wielką sumą, ale stanowiło jedynie 17,4% jego ubiegłorocznych dochodów. W tym samym czasie pracownicy jego firmy zapłacili średnio podatek w wysokości 36% ich dochodów. Stwierdził też, że w latach 80. i 90. ubiegłego stulecia stawki podatkowe dla najzamożniejszych Amerykanów były znacznie wyższe niż w 2011 r., a mimo to stworzono blisko 40 mln miejsc pracy. Natomiast w trakcie dekady 2000–2010, kiedy z inicjatywy ówczesnego prezydenta Georga W. Busha i republikańskiego Kongresu podatki zostały obniżone, gospodarka niemal przestała tworzyć nowe stanowiska pracy.

Zdaniem Buffeta świadczy to o nieprawdziwości popularnej w kręgach konserwatystów teorii, że wyższe podatki hamują wzrost gospodarki. I dodał, że super bogaci koledzy w większości nie będą protestować przeciw zmianom. Warto dodać, że w czasie kampanii Baracka Obamy w 2008 r. Buffet był jednym z jego nieoficjalnych doradców ekonomicznych.

Z okresem prezydentury Obamy wiąże się szczególne nasilenie propagowania patriotyzmu podatkowego. W kampanii w 2008 r. wiceprezydent J. Biden proponując w programie wyborczym wzrost opodatkowania osób zarabiających powyżej 200 tys. dolarów, twierdził, że „...nastał czas, aby być patriotą” i aby pomóc Ameryce w zmianie rutynowego porządku rzeczy (Falcone, 2008). Ze swej strony Obama trzy lata później stwierdził „...jestem przekonany i wierzę, że większość bogatych Amerykanów się za mną zgodzi. Oni zechcą odwdziżyć się swojemu krajowi za to, że tak wiele zrobił dla nich, a nie dlatego, że rząd się o to do nich zwraca”³.

Nie jest przypadkiem, że w tymże roku w Stanach Zjednoczonych ukazało się obszernie teoretyczne

³ President Barack Obama Remarks by the President on Fiscal Policy, Washington, April 13, 2011.

studium poświęcone patriotyzmowi podatkowemu (Lavoie, 2011, s. 45–85). Autor przedstawił w nim: podtrzymywanie etosu podatkowego, patriotyzm jako istotny czynnik moralności podatkowej, unikalną naturę amerykańskiego patriotyzmu, celowość odseparowania amerykańskiego patriotyzmu od historycznej retoryki antypodatkowej.

Zaprzeczeniem praktyki amerykańskiej jest w krajach zachodnich sytuacja związana z opodatkowaniem najbardziej zamożnych obywateli. We Francji przykładem mogą być Bernard Arnault i Gerard Depardieu. Wedle opublikowanych informacji Arnault, szef koncernu Louis Vuitton Moët Hennessy, którego majątek magazyn *Forbes* szacuje na 41 mld dolarów, potwierdził, że ubiega się o belgijskie obywatelstwo. Nie potwierdził jednak, że robi to ze względu na plan wprowadzenia we Francji podatku od bogactwa w wysokości 75%. Czwarty na liście najbogatszych ludzi świata jest szefem koncernu produkującego towary luksusowe od alkoholu, przez odzież, po kosmetyki, zegarki czy biżuterię.

Chociaż francuskie podatki należą do najwyższych w Europie prezydent Francois Hollande pragnął realizować swoje przedwyborcze zapowiedzi. Jedną z nich była „fiskalna rewolucja”, w ramach której zaplanowano 75-procentowy podatek od najbogatszych. Prezydent zapowiedział, że podatek ma być wprowadzony tylko na 2 lata. Ale Francuzi nie wierzą w te zapowiedzi, skoro nowość już zyskała miano *exil fiscal* – podatek wygnaniowy.

Sprawa uchodźców podatkowych powróciła na wokandę i wywołała słowne przepychanki na łamach gazet za sprawą znanego (i bogatego) aktora Gerarda Depardieu. Zapowiedział on rezygnację z francuskiego obywatelstwa, kupił posiadłość w Belgii, a potem uzyskał, na dość krótko, obywatelstwo rosyjskie. Ostatecznie osiadł w Belgii. Skandal nasilił się, kiedy francuski premier J.M. Ayrault skrytykował uciekających przed fiskusem i określił decyzję aktora jako żalną. Obrońcy gwiazdy twierdzili, że taka wypowiedź była poniżej godności męża stanu. Sam aktor w liście otwartym do premiera napisał, że czuje się obrażony medialną nagonką, ponieważ nie jest kryminalistą. Spór podzielił francuską opinię publiczną.

W rezultacie 47% ankietowanych wsparło rząd, a 46% – Depardieu. Aktor dostał propozycję obywatelstwa od Władimira Putina (Nowicki, 2013).

Dlaczego Belgia? Emigranci podatkowi zazwyczaj wybierają państwa francuskojęzyczne lub w niedalekim oddaleniu, przy czym wybór jest dokonywany zgodnie z celami podatkowymi i warunkami przyjęć. Belgię wybierają przede wszystkim posiadacze kapitału i emeryci ze względu na brak podatku od nabytego majątku, bliskość Paryża i klimat międzynarodowego miasta jakim jest Bruksela. Warunki uzyskania obywatelstwa nie są trudne do spełnienia. Do uchylecia wymogu 3-letniego zamieszkania w Belgii wystarczy, że starający się o paszport ma bliskie związki z tym krajem, a władze uznają, że przyjęcie takiego obywatela będzie korzystne. Belgijski minister spraw zagranicznych Didier Reynerds powiedział, że jego kraj przyjmie każdego, kto tak jak aktor Depardieu będzie chciał uniknąć 75-procentowego podatku od najbogatszych. Belgia odmówiła prośbie prezydenta Hollande'a, by zharmonizować swe przepisy podatkowe z francuskimi, a najwyższa stawka podatku wynosi w Belgii 50%.

Przeprowadzka wiąże się z ryzykiem różnic legislacyjnych w kraju przyjmującym, złożonością i odrębnością administracyjną. Nie ma też dla niej poparcia społecznego. Francuzi nie przejmują się losem wygnańców podatkowych (69%). Wśród uciekinierów znaleźli się między innymi: rodzina Mulliez (właściciele Auchan i Leroy Merlin), Hallet i Defforey (Carrefour), piosenkarki P. Kaas i M. Laforêt czy sportowcy A. Prost i J.C. Killy.

Warto nadmienić, że francuski Sąd Najwyższy uznał inicjatywę wprowadzenia przez socjalistycznego prezydenta 75-procentowego podatku za niezgodną z prawem. Również francuska Rada Konstytucyjna w 2013 r. odrzuciła ten podatek. Depardieu nie zmienił jednak zdania. W związku z powyższym jeden z francuskich ministrów wyraził opinię, że jedyną ojczyzną aktora jest jego konto bankowe (Nowicki, 2013).

Nie wszyscy najbogatsi Francuzi podzielali stanowisko Arnaulta i Depardieu. W tygodniku *Le Nouvel Observateur* ukazał się apel o wprowadzenie nowego podatku obciążającego najbogac-

szych. Podpisali się pod nim szefowie 16 firm, takich jak L'Oréal, Accor, Total, Danone czy Orange. Stwierdzili, iż w sytuacji, kiedy deficyt finansów publicznych zagraża przyszłości Francji i Europy oraz kiedy potrzebna jest solidarność i patriotyzm, wszyscy powinni wnieść swój wkład.

W Europie Zachodniej na przełomie pierwszej i drugiej dekady bieżącego wieku poświęcono kwestiom patriotycznym uwagę w publikacjach teoretycznych. Odpowiednikiem amerykańskiego studium L. Lavoie jest opracowanie pracowników trzech instytucji: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munich, Germany; Norwegian School of Management (BI), Oslo, Norway; Social Science Research Center Berlin (WZB), Berlin, Germany (Qari, Konrad, Geys, 2009, s. 5–36). Stwierdzono w nim przede wszystkim, że patriotyczni obywatele preferują zamieszkanie w kraju urodzenia. To zaś pociąga za sobą wyższe dochody budżetowe z ich podatków w ojczyźnie. Generalnie zaś patriotyzm podatkowy prowadzi do wzmocnienia patriotyzmu obywatelskiego w epoce globalizacji i mobilności osób fizycznych i firm.

Problem patriotyzmu podatkowego w Polsce

W Polsce kwestia uiszczania podatków poza krajem i poglądów na patriotyzm podatkowy kształtowała się podobnie jak w Stanach Zjednoczonych i Europie Zachodniej. Jeden z czołowych miliarderów, Jan Kulczyk, mieszkał w Szwajcarii i tam płacił podatki od dochodów osobistych. Jego główna firma, Kulczyk Investments, mieściła się w Luksemburgu. Blisko 70% interesów prowadził poza Polską. Trudno oszacować, ile pieniędzy z podatków pozostawił w kraju. Często są to bowiem firmy, w których miliarder miał tylko część udziałów, m.in. Kulczyk Holding, PEKAES, Polenergia, Autostrada Wielkopolska, Kompania Piwowarska. Zatrudniają one kilka tysięcy osób.

Zygmunt Solorz-Żak jest właścicielem Cyfrowego Polsatu, ale kontroluje go za pośrednictwem TiVi Foundation w Vaduz w Lichtensteinie. Należy do niego też Polkomtel, operator sieci komórkowej Plus,

w której ma udziały poprzez firmę Metelem Holding Company LTD na Cyprze. Jakie Polska ma z tego korzyści? Firmy Solorza-Żaka zatrudniają co najmniej 5300 osób i płacą około 300 mln złotych podatku dochodowego. Jest to szacunek, bo oficjalnie Polkomtel odmawia ujawnienia takich informacji.

Michał Sołowow ma firmy FTF Galleon w Luksemburgu i Barco Capital Investments Ltd na Cyprze. Należą do nich spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie: Synthos, Rovse, Echo Investments i Barlinek. Sołowow zatrudnia w nich około 12 300 osób. Płaci około 60 mln złotych podatku dochodowego.

Leszek Czarnecki, właściciel notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie Getin Noble Banku, Getin Holdingu i deweloperkiej LC Corp, kontroluje je za pośrednictwem zarejestrowanej w Amsterdamie firmy LC Corp B.V. Zatrudniały one łącznie, według dostępnych informacji, ponad 10 000 pracowników.

Zdaniem Z. Solorza-Żaka dodatkowy podatek od najbogatszych nic nie zmienia, a jego miejsce powinny zająć rozwiązania systemowe. Ówczesny prezes PKN Orlen D. Krawiec w oświadczeniu przesłanym *Gazecie Wyborczej* napisał, że ważniejszy od podatków szefów największych firm jest sposób zarządzania nimi. Z kolei znany inwestor giełdowy, Z. Jakubas, uważa, że podniesienie podatków może doprowadzić do tego, że ludzie przestaną je płacić i zaczną szukać nowych rozwiązań. Wspomniany Sołowow na pytanie: Co pan powie tym, którzy twierdzą, że patriota gospodarczy powinien płacić podatki w Polsce?, stwierdził: „Zgoda. Ale pod warunkiem, że system fiskalny nie przekroczy granicy, poza którą jest skrajnie niesprawiedliwy. W ramach tego patriotyzmu płacę mnóstwo podatków – około 1,2 mld złotych rocznie. W tym PIT, ZUS, CIT, VAT płacony przez moje firmy. To wszystko są daniny dla państwa. Potrzebne są nowe rozwiązania”.

W odniesieniu do przedsiębiorstw jednym z tych nowych rozwiązań jest „optymalna struktura podatkowa”, określenie, za którym kryje się m.in. korzystanie z oaz podatkowych. Aby zapobiec tej praktyce, podejmuje się różnorodne działania przeciwstawne. Jednym z nich jest sporządzanie

list owych oaz. Polskie prawo stanowi, że współpraca z firmami, które działają w krajach z tej listy, pociąga za sobą określone konsekwencje dla podatników. Firmy takie są zobowiązane do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej transakcji.

Jedną z takich firm jest LPP. Cena jej akcji w połowie drugiej dekady XXI wieku wynosiła ponad 8 tys. złotych, podczas gdy w 2001 r. wynosiła 50 złotych. Koncern miał ponad 1300 salonów, w tym 440 w 11 krajach Europy. Z początkiem 2014 r. ta największa polska sieć odzieżowa poinformowała, że przenosi swoje marki House, Mohito i Sinsay do spółki na Cyprze. W oficjalnym oświadczeniu znalazło się stwierdzenie, że czyni to w celu „zachowania optymalnej struktury podatkowej”.

Uznano to za przejaw braku patriotyzmu i oszustwo podatkowe. Powstała facebookowa strona nawołująca do bojkotu firmy. Ponadto stowarzyszenie Młodzi Socjaliści złożyło w gdańskiej prokuraturze (siedziba firmy jest w Gdańsku) zawiadomienie o możliwości popełnienia przez LPP przestępstwa z art. 55 Kodeksu Karnego Skarbowego, który określa kary, jakie może ponieść podatnik, „który w celu zatajenia rzeczywistych rozmiarów działalności gospodarczej posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie”.

Na tle obciążeń fiskalnych krajowych i globalnych firm warto przytoczyć fakt, że 5 największych zagranicznych koncernów informatycznych działających w Polsce zapłaciło łącznie w 2012 r. dwa razy mniej podatku niż największa firma rodzima Asseco. Jednocześnie jej prezes, w odosobnionym stanowisku stwierdził: „...podstawowym wyznacznikiem patriotyzmu jest to, gdzie się płaci podatki. Skoro jesteś w Polsce... powinieneś robić to tutaj” (Matys, Góral, 2014).

Rodzi się pytanie, czy osoby fizyczne i firmy mogą być zmuszone do kierowania się patriotyzmem w interesach biznesowych. Wypowiadając się w dyskusji na ten temat, stwierdzono, co następuje. „Najbogatsi Polacy powinni dawać przykład, ponieważ bogactwo oznacza większą odpowiedzialność i zobowiązuje” (profesor H. Domański, Instytut Filozofii i Socjologii PAN). „W Polsce podatki nie są najważniejsze, a system jest w mia-

re sprawiedliwy. Mimo to miejsca zamieszkania nie wiązałyby z patriotyzmem” (W. Fibak, biznesmen i kolekcjoner). „Jeśli biznesmen chce, by firma działała w stabilnych warunkach i szybko się rozwijała i z tego powodu zakłada ją za granicą, to nie można mu zarzucić braku patriotyzmu” (J. Steinhoff, były minister gospodarki) (*Podatki miarą patriotyzmu*, 2013).

Wnioski

Rodzi się pytanie, czy płacenie podatku we własnym kraju jest patriotyczne. Rozważając te kwestie, należy stwierdzić, że patriotyzm to pozytywny stosunek, sympatia do własnego narodu i państwa, które skłaniają do działania zgodnego z ich interesami. W głębszym rozumieniu to zachowania będące wyrazem tych postaw. W skrajnych okolicznościach (wojna) ludzie gotowi są nawet oddać życie. To oczywiste, że płacenie podatków jest zgodne z interesami państwa.

W Polsce elita biznesu powoli przekształca się w klasę wyższą. Ludzie ją akceptują i uznają bogactwo za rzecz naturalną. Ale z definicji ma ona służyć społeczeństwu. Powinna na przykład dotować kulturę czy naukę, dlatego że tak wypada i stać ją na to.

Żyjemy jednak w czasach, w których kształtuje się klasa globalnych kapitalistów, którzy nie identyfikują się z konkretnym państwem. Prowadzą interesy w sieci ponadnarodowych korporacji. Dla firm i kapitału wybierają kraje, które oferują najlepsze warunki podatkowe. Na ogół ich interes ekonomiczny góruje nad interesem narodowym. Biorąc pod uwagę kryterium racjonalności gospodarczej, nie można im tego mieć za złe.

Żyjemy w epoce globalizacji. Przedsiębiorcy rejestrują firmy w krajach, w których są niższe podatki i lepsze warunki działalności, w tym w oazach podatkowych. Ich miejsce pracy nie musi być tożsame z miejscem zamieszkania – państwem czy miastem, z którym łączy ich sentyment. Równocześnie wydaje się, że podkreślanie wagi patriotyzmu może mieć pozytywny wpływ na wzrost dyscypliny podatkowej osób fizycznych i firm.

Abstract

Tax Patriotism in the Context of Fiscal Liabilities

The author presents the issue of tax patriotism in a comparative approach. Starting from the conceptual arrangements, he considers the answer to the question whether paying tax in one's own country is patriotic. At stake is the economic interest on the one hand, and the national interest, on the other. Nevertheless, emphasising the importance of patriotism may have a positive impact on the increase in tax discipline of individuals and companies.

Keywords: tax patriotism, international tax law

JEL Classification: K34

Bibliografia

- al-Qardawi, Y. (1999), *Figh az-Zakat*. Dar Al. Taqwa Ltd.
- Barassi, M., del Federico, L. (2005). The nation of tax and different types of taxes, w: *The Concept of Tax*, B. Peters (ed.), W.B. Barker, P.M. Herrera, K. van Raad (co-ed.), EATLP Annual Congress, Naples (Caserta), May 27–29, Amsterdam.
- Dourado, A.P. (2017). General Raport, w: *Tax Avoidance Revisited in the UE BEPS Context*, European Association of Tax Law Professors Annual Congress, Munich, 2–4 June 2016, Amsterdam.
- Falcone, M. (2008). On Tax Policy and Patriotism, *New York Times*, September.
- Głuchowski, J. (2001). Zakat – islamski sposób opodatkowania, w: *Księga Jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, R. Mastalski (red.). Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Grapperhouse, F.H.M. (2010). *Opowieści podatkowe drugiego milenium*. Toruń: TNOiK.
- Lavoie, R. (2011). Patriotism and Taxation: The Tax Compliance Implications of the Tea Party Movement, *Loyola of Los Angeles Law Review*, 39.
- Liddell, H.G., Scott, R. (1996). *Greek–English Lexicon*. Oxford: Oxford University Press.
- Matys, M., Góral, A. (2014). Jak ryba połączyła rybaka, *Duży Format*, www.wyborcza.pl, 13 marca.
- Nowicki, M. (2013). Gerard Depardieu, czyli Obelix podbija Uzbekistan, *Newsweek*, 8 stycznia.
- Pistone, P. (2020). General Report, w: *Tax Procedures*, EATLP Annual Congress Madrit 6–8 June 2019, Amsterdam.
- Podatki miarą patriotyzmu*. (2013). *Gazeta Wyborcza*, 10 maja.
- Qari, S., Konrad, K.A., Geys, B. (2009). *Patriotism, taxation and international mobility*, Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit Institute for the Study of Labor, Discussion Paper No 4120, April.
- Seligman, E.R.A. (1892). On the Shifting and Incidence of Taxation, *Publications of American Economic Association*, 7 (2/3).
- Siddigi, S. (1996). Zakat, w: *Reaings in Islamic Fiscal Policy*, S. Peerzade (ed.). Delhi: Adam Publishers.
- Suchy, G. (2005). Overview of the different sources of funds, w: *The Concept of Tax*, B. Peters (ed.), W.B. Barker, P.M. Herrera, K. van Raad (co-ed.), EATLP Annual Congress, Naples (Caserta), May 27–29, Amsterdam.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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

Countering Tax Avoidance

Andrzej Gomułowicz*

The Anti Tax Avoidance Rule discussed in the article breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional regulation was breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interferences in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion. This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by.

The rule has these qualified faults because: a) It does not ensure legal security of the taxpayer; b) It does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law; c) It breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by; d) It also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and obligations of the taxpayer, and so it creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the freedom of the tax authority's decision is excessive.

Keywords: tax avoidance, tax system, GAAR

JEL Classification: K34

* Professor • Adam Mickiewicz University in Poznan •
✉ ago07gom@amu.edu.pl • ORCID: 0000-0003-3062-0270

Tax law versus civil law: the essence of the conflict

In civil law, two parties entering into an agreement may shape their legal relation as they wish, as long as its substance or purpose contradict neither the nature of such a relation, nor an act of

law, nor the principles of social co-existence. That way civil law expresses the principle of party autonomy, which is of a particular relevance in legal transactions. Parties to an agreement may make unrestrained decisions as to whether they want to conclude an agreement or not, which counterparty to choose, what the wording of the agreement

will be as well as what form of establishment of a legal relation to select.¹ The consequence of contractual freedom in legal transactions is the principle that anything that is not forbidden is allowed. Such a principle does not apply in tax law.

This is because tax law regulates social relations between the state and entities obliged to make payments of money to the state. These relations, whose nature is constructive, are only constituted on the legislator's volition. A specific characteristic of the rules of tax law is that the legislator compels the addressees of the rules to behave in a way defined in the legal tax rules. A legal tax rule has a completely different character than a civil law rule and, what is more, tax law is one of the most restrictive branches of public law (Małecki, 1998, p. 155 ff).

Relations between tax law and civil law are both systemic and structural in nature (Golat, 2000).

The essence of the systemic relations consists in tax law using concepts developed within the framework of civil law. In that case, the consequences of events or legal acts concerned with specific civil law concepts create premises for the functioning of tax and legal concepts. In effect, tax obligation may arise with respect to a particular tax.

The structural connections arise from the fact that both civil and tax law have a similar (and sometimes identical) scope of social relations that are regulated. A characteristic phenomenon of mutual penetration of legal norms emerges. As a consequence of legal transactions shaped by the principle of autonomy of parties to civil law relations, revenue, income, and equity are generated as well as operations on assets are carried out. All of those: revenue, income, assets, and allocation of assets may be subject to taxation. In that case, the substance of a civil law relation is simultaneously similar or identical to the substance of a tax law relation.

Mutual relations both *ratione personae* and *ratione materiae* in character are formed. This is be-

cause both civil law and tax law use the following notions with respect to the social relations that they regulate: assets, property rights, real estate, movable goods, revenue, income, profit, expense, cost, depreciation, service, commodity, sales, agreement, mortgage, lien, heritage, leasing, licence, trademark, know-how, receivables, assignment of receivables, debt, assumption of a debt, exemption from debt, and loan. The notions used in tax law: natural person, legal person, partnership, and entities without legal personality – are explained with the use of the concepts of civil law.

The relations and mutual dependencies between civil law and tax law show that the alternative to meeting the tax obligation is the possibility of evading it, which may lead to decreased effectiveness of tax regulations. Validity and effectiveness of civil law agreements do not mean that their consequences are legal within the framework of tax law.

The basic issue is the effectiveness of civil law agreements within the framework of tax law, and in particular the consequences as regards tax evasion or reduction of tax burdens with the use of civil law concepts and principles (Kalinowski, 2001, pp. 45–177).

Circumvention of tax law: evolutionary aspect (as regards law and judicial decisions)

Since 1 January 1998, that is, from the day the provisions of Tax Ordinance entered into force, there had been no legal regulation that would – whether with regard to the subject-matter or in procedural terms – be concerned with circumvention of tax law.² That had been the case until 31 December 2002.

The essence of tax proceedings was the tax authority's right to evaluate the substance of any legal relation that might influence the burden of

¹ See more in Karwat(2002), pp. 42–49; Rozmaryn (1939), pp. 132–287; Olesińska (2013), pp. 25–43.

² See more in: Stanik, Winiarski (2009); Stanik (2008), pp. 48–69.

tax obligation imposed on a taxpayer; the substance of civil law agreements as well as the parties' will expressed in them to a degree that they influence tax obligation are elements of factual circumstances within the framework of tax law. In tax law, validity of civil law acts is different from the effectiveness of those acts. Hence, it is possible that a legal act will be valid from the point of civil law but will not give rise to the expected consequences as regards tax obligations – ones that are expected by the parties to a civil law agreements.

The concept of circumvention of tax law has found support in the judicial decisions of courts, which held a view that the provisions of tax law as an autonomous law may not be considered with respect to the consequences of civil law acts carried out by taxpayers. Thus, correctness in terms of civil law as well as the consequences of execution of an agreement by a party should be considered separately from the consequences of specific economic operations made by a taxpayer within the framework of their tax obligations.³

It has also been concluded that when interpreting tax law, tax authorities should pay particular attention to whether freedom of shaping civil law relations as well as interpretation of the provisions of tax law from the perspective of civil law does not lead a particular entity to evade taxation or to a reduction of their tax burden.⁴

What is more, in tax cases, the tax authorities that issue a decision may evaluate not only civil law agreements from the point of view of the fiscal interest understood in narrow terms but also the substantial content of the agreements in terms of the legal consequences in the light of the general provisions of the Civil Code concerning both legal acts and the provisions on contractual liabilities; while evaluation from the point of view of the prerequisites stipulated in Article 58, section 1 in

³ Judgement of the Supreme Administrative Court of 10 November 1994, SA/Po 1652/94, Monitor Podatkowy 1995, No. 7.

⁴ Judgement of the Supreme Administrative Court in Katowice of 27 September 1995, SA/Ka 1682/94, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

conjunction with Article 353, section 1 of the Civil Code is possible as well.⁵

It was also indicated that agreements named 'hiring', 'lease with the right to collect proceeds' or with a name of a similar character, including with the term 'leasing', should, first and foremost, be evaluated in terms of the consistency of their name with their substance. At this stage of examination, tax authorities may take into account any criteria, especially the parties' intent and purpose of the agreement.⁶

It is thus acceptable to examine a civil law agreement between parties within the framework of tax law, which means that such an agreement must be evaluated in terms of its implications as regards tax consequences that it gives rise to.

There has also been criticism expressed in the administrative courts' judicial decisions. It has been concluded that Article 24b, section 1 of Tax Ordinance authorising tax authorities and fiscal audit bodies to disregard – while considering tax cases – the consequences of legal acts performed exclusively in order to obtain a tax advantage was only introduced on 1 January 2003.

This amendment was normative and confirmed that before it entered into force, such practice had no legal basis.⁷

There was also a thesis put forward by administrative courts that Article 24b, section 1 of Tax Ordinance introduced a general rule that was only relevant to a tax law relation. Hence, it was not relevant for assessment of civil law acts from the perspective of their compliance with the binding civil law rules. It was a special regulation allowing to disregard the tax consequences of acts that are

⁵ Judgement of the Supreme Administrative Court in Warsaw of 07 April 1999, III SA 1610/98, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

⁶ Resolution of the Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPS 14/00, ONSA 2001, No. 4, item 147.

⁷ Judgement of a composition of 7 judges of the Supreme Administrative Court of 24 November 2003, FSA 3/03, ONSA 2004, No. 12, item 44; see similar judgements of the Regional Administrative Court in Warsaw: of 30 May 2005, III SA/Wa 1/05, POP 2006; No. 4, item 61; of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, POP 2007, No. 2, item 28.

valid within the framework of civil law (especially agreements concluded based on the principle of contractual freedom arising from Article 353¹ of the Civil Code), if the only purpose of these acts is to produce specific tax consequences.⁸

On 1 January 2003, Article 24b, section 1⁹ was introduced into Tax Ordinance; it stipulated that when considering tax cases, tax and fiscal audit authorities shall disregard the tax effects of legal acts, if these authorities prove that such acts could not have been expected to produce any significant advantages other than the ones resulting from lowering the amount of tax due or increasing loss, tax overpayment or tax refund.

With the Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K 4/03, OTK-A 2004, No. 5, item 41 this provision was judged to be unconstitutional.¹⁰

Taking into consideration the taxpayer's right to optimise tax burdens as well as freedom of shaping civil law acts to a degree permitted by law, administrative courts' judicial decisions show remarkable restraint as regards the issue of circumvention of tax law.

And thus, a claim was formulated that tax authorities have no legal basis within the framework of tax law to question effectively concluded agreements, even if their purpose is to lower the tax burden. Striving to pay as little tax as possible

⁸ Judgement of the Supreme Administrative Court of 18 October 2006, II FSK 1353/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

⁹ Act of 12 September 2002 amending the Tax Ordinance act and some other acts (Journal of Laws No. 169, item 1387, as amended).

¹⁰ The Tribunal ruled that the general rule stipulated in Article 24b does not adhere to the constitutional standards of proper legislation, breaches the principle of legitimate expectation of the state and statutory law (as per Article 2 of the Constitution) and does not meet the requirement of proper descriptiveness of statutorily defined elements of tax liability (as per Article 217 of the Constitution). This stance was quoted in the explanatory statement to an act amending the CIT Act as regards removal of Articles 24a and 24b of Tax Ordinance and introduction of Article 199a to it as a basis for the amendment (the amendment was made with the act of 30 June 2005 amending the Tax Ordinance act and some other acts, Journal of Laws, No. 143, item 1199, as amended).

is not prohibited by law; it is though, as it were, a natural right of each taxpayer. It is the tax authorities' and, subsequently, the administrative courts' job to assess how effective (i.e., compliant with the law) such striving by a particular entity is.¹¹ There is also no general rule obliging the taxpayer to operate in a way that aims at generating the highest possible tax liability.¹²

On 1 September 2005, Article 199a was introduced into Tax Ordinance (and it was not a law circumvention rule). This legal solution was only concerned with three issues:

- determination of the substance of a legal act performed by parties to an agreement;
- determination of tax effects when a legal act is fictitious;
- a tax authority's request to a common court to establish whether a legal relation or right exists or not.

The issue of the authority of tax authorities is thus significant; whether they are authorised to bring an action to a common court under Article 189¹ of the act of 17 November 1964 – the Code of Civil Procedure (consolidated text: Journal of Laws of 2014, item 101, as amended) to establish whether a legal relation or right exists or not, if any doubt arises in this respect. The issue is when a tax authority becomes obliged to bring such an action.¹³

The judicature of an administrative court solved this problem by formulating the following theses.

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance indicates that doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right may only be considered, if there has been evidence collected in a case which gives rise to such doubts.¹⁴

¹¹ Judgement of the Supreme Administrative Court of 16 December 2005, II FSK 82/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹² Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹³ See more in: Łukawska (2008), p. 25; Filipczyk (2007), p. 20.

¹⁴ Judgement of the Regional Administrative Court in Rzeszów of 19 February 2008, I SA/Rz 906/07, Central

Only then is a tax authority obliged to bring such an action, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right that tax effects are concerned with could not have been eliminated in the course of tax proceedings. The factual circumstances remain outside the scope of Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.¹⁵

The findings of an unappealable conviction issued in criminal proceedings may not be challenged in the course of a civil suit under Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.¹⁶

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance does not define any tax effects of the taxpayer's activity in terms of their rights and obligations. Its substance and location within the provisions of Tax Ordinance demonstrate that its character is strictly procedural. It may be considered breached to a degree that provides basis for investigating a complaint, if it is possible to demonstrate a significant impact on the case result produced by the fact that the provision has not been applied. The notion of doubts used in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance should be understood in objective terms. This means that they may not be considered through the prism of a subjective conviction of a tax authority that there are no such doubts or a subjective conviction of the taxpayer that such doubts exist.¹⁷

The essence of a regulation introduced with Article 199a, section 3 of Tax Ordinance was the discontinuance of tax authorities' authority to single-handedly settle difficult civil law issues arising in the course of tax proceedings; the cited regulations have not taken away tax authorities' authority to single-handedly determine the existence

or non-existence of a legal relation or right. Only then is a tax authority obliged to bring such an action, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or right that legal effects are concerned with could not have been eliminated in the course of tax proceedings.¹⁸

Article 199a, section 3 of Tax Ordinance compels a tax authority to bring an action to a common court, if doubts as to the existence or non-existence of a legal relation or a right that tax effects are concerned with arise in the course proceedings. This obligation is not relevant in a situation when a tax authority challenges the fact of execution of an agreement but none of the parties in the proceedings questions whether an agreement has been concluded.¹⁹

The notion of doubts used in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance should be understood in objective terms. Assessment in this respect must be preceded by analysis of the entirety of the circumstances in a case. Doubts may not arise from a tax authority's subjective opinions but the collected evidence.²⁰

First, a tax authority is obliged to attempt to take evidence from a party's statements. Next, in line with Article 191 of Tax Ordinance, it should assess the collected evidence. Only when the assessment justifies a claim that there are objective doubts as to the matter described in Article 199a, section 3 of Tax Ordinance, it is a tax authority's obligation to bring an action to a common court to establish whether a legal relation or right that tax effects are concerned with exists or not. If, however, a tax authority assesses the legitimate evidence collected in the case in line with Article 191 of Tax Ordinance and as a result demonstrates that a given circumstance has been proven beyond doubt

Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁵ Judgement of the Regional Administrative Court in Bydgoszcz of 26 February 2008, I SA/Bd 838/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁶ Judgement of the Regional Administrative Court in Kraków of 27 February 2008, I SA/Kr 481/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁷ Judgement of the Regional Administrative Court in Gdansk of 6 March 2008, I SA/Gd 1028/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁸ Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

¹⁹ Judgement of the Supreme Administrative Court of 4 June 2008, II FSK 523/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

²⁰ Judgement of the Regional Administrative Court in Olsztyn of 11 February 2009, I SA/Ol 446/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

and appropriately justifies its stance, then there is no sufficient basis for the application of Article 199a, section 3 of Tax Ordinance.²¹

Circumvention of tax law: its nature and character

A person acts against an act of law, if they take action that is contradictory to the stipulations of the act; a person acts fraudulently with respect to an act of law, if they take action that is in compliance with the wording of the act while simultaneously circumventing its intention.²²

Tax and legal conditions are an important reason for concluding agreements. Tax advantages for both parties to an agreement are taken into consideration. It is evaluated whether civil law concepts may be useful in complete circumvention of tax obligations and which can only serve to limit the effectiveness of tax regulations.

The provisions of tax law do not forbid parties to an agreement from taking actions or performing acts that would be the most advantageous from the point of taxation. There is only one condition. The actions and acts that produce such an effect must be legal and consistent with tax law.

The default character of a civil law act means that it is possible for the parties to shape their legal circumstances as regards their obligations and rights freely. That freedom is, nevertheless, only applicable in civil law (in terms of validity and effectiveness of agreements). The consequences of civil law acts are evaluated from the point of view of taxation and the substance of a tax obligation as regards a given tax serves as a benchmark. The functions that tax law is supposed to serve are also taken into consideration. The fundamental and principal objective of tax regulations is fiscal in character.

²¹ Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 19 September 2007, VIII SA/Wa 425/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

²² Radwański (2002), p. 227; see also: Longchamps de Bériér (2004).

Tax law is not bound by the civil law consequences arising from a given act (such as a contract or agreement). In practice, this means that tax authorities are not bound by the civil law assessment of the consequences both when establishing the emergence of a tax obligation and when establishing or determining the amount of a tax liability.

Civil law concepts and principles may serve to produce effects within the framework of tax law, which arise from fictitious acts.

Fictitious acts are ones that only pretend to produce a certain actual effect. The form, mode, substance, time, place of activity may be pretended, while actual legal acts are hidden behind the fictitious ones. Thus, the determination of a tax obligation is concerned with the difference between pretended and actual acts or actions. Civil law may be used to mask the actual substance of relations between parties to an agreement.

Limitation of the efficacy of application of tax regulations is achieved with the use of the concept of circumvention of an act of tax law (Brzeziński, 2004, p. 7; Karwat, 2002; Kalinowski, 2001; Kukulski, 2005). Two possible understandings of the term 'circumvention of an act of tax law' are offered in the tax doctrine.²³

Firstly, circumvention of an act of tax law is such deliberate shaping of relations that makes tax in a given case undue despite the fact that the taxpayer achieves the same effects as would be produced in circumstances giving rise to a tax obligation.

Secondly, circumvention of an act of tax law is deliberate shaping of relations in a way that causes a tax liability not to emerge despite the fact that the taxpayer achieves the same economic effects as in identical circumstances giving rise to a tax obligation but qualified differently from the point of view of civil law. It may be assumed that it is circumvention of tax law, if a taxpayer's action

²³ See more in: Brzeziński (2002), p. 50; Kudert, Jamróży (2007); Litwińczuk (2003); Radzikowski, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej* (2007); idem, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego* (2005); Rosmarin, p. 196 ff.

breaching the provisions of tax law is undertaken in order to obtain a relief that is otherwise impossible to obtain, if that action were consistent with the stipulations of the provisions of tax law (Stanik, Winiarski, 2008).

It may thus mean that in order for circumvention of an act of tax law to take place, the following prerequisites must be fulfilled (Karwat, 2002):

- The taxpayer achieves such an economic (or financial) effect that should be burdened with tax in accordance with the legislator's will;
- The transaction has a civil law form that does not give rise to a tax obligation;
- The form of transaction has an unusual character in relation to the economic (or financial) effect;
- The taxpayer reveals the intention to circumvent tax.

Circumvention of an act of tax law is thus concerned with the abuse of a civil law construct that, if applied, leads to non-materialisation of the normative factual circumstances that a tax act attributes a tax obligation to.²⁴

Transactions concluded in order to circumvent an act of tax law have some specific characteristics and the basic ones may be described as follows:²⁵ they are unnatural, bizarre, unclear, artificial, complicated, drawn-out, meticulous, ineffective, and not very useful. It may thus be concluded that the essence of circumvention of a tax obligation is taking action oriented at shaping economic, property or financial relations in a specific way different from the typical one under the given circumstances and the

²⁴ Karwat, 2002; Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów Wielkopolski of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA). Ignorance of the provisions of the law does not testify to deliberate activity within the framework of a "deceptive transaction." In order for participation in such a transaction to produce negative effects for the purchaser, there must be "deliberate intent"; whereas ignorance of the provisions of the law concerning a given transaction is burdened with negligence, which is a type of fault but unintentional and not deliberate – see also Litwińczuk (2000).

²⁵ Ibidem, p. 35.

only intended effect of such actions is a more advantageous – from the point of view of the taxpayer – legal and tax classification of these relations.²⁶

When evaluating the legal and tax effects of circumvention of an act of tax law with the use of civil law concepts, the following criteria need to be applied:

- tax obligation is part of public law, therefore, rules governing civil law relations may not be the only ones applied to it;
- neither tax obligations nor the rights relevant to them – arising from acts of tax law – may be exempted, changed or broadened with civil law agreements;
- civil law agreements concluded by parties may not produce any effects that would consist in modifying taxpayers' tax obligations just as they cannot cause changes in the existing or future tax relations. Since such agreements function within the framework of private law, they do not influence the obligations of the parties to them, which arise from the commonly applicable provisions of tax law;
- civil law agreements that shape mutual rights and obligations of the parties to the agreement may not be used to circumvent the mandatory provisions of tax law;
- the principle of contractual freedom may not be understood as a means of successful incapacitation of tax law;
- tax obligations and rights are not contingent upon the parties' will and the rule 'what is not forbidden is allowed' does not apply in tax law; On the contrary, each taxpayer's right and obligation must arise from a particular provision of tax law.²⁷

²⁶ Ibidem, p. 35.

²⁷ Civil law agreements may not change the obligations that arise from the provisions of tax law and tax authorities are authorised within their competence (under Article 191 of Tax Ordinance) to assess the effectiveness of civil law acts from the point of view of the law on levies. Judgement of the Supreme Administrative Court of 12 February 2008, I FSK 264/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

Anti Tax Avoidance Rule

This is a legal solution introduced into Tax Ordinance on 15 July 2016 (Section IIIA, Chapter 1 – Anti Tax Avoidance Rule).

Tax avoidance is a legal form of tax optimisation, which is consistent with the law but may lead to lowering the amount of tax due. Prior to the introduction of the rule to the Polish legal order, there was no rule compelling the taxpayer to take action that would lead to an increase in a tax burden.²⁸

The rule delimits permissible tax optimisation, that is, tax optimisation which is acceptable by tax authorities. It provides criteria for the Head of the National Revenue Administration (NRA) to assess whether a taxpayer can be charged with crossing the boundary of acceptable tax avoidance.

In accordance with Article 119a, tax avoidance takes place when the following prerequisites exist jointly:

- the taxpayer takes action in order to obtain a tax advantage;
- gaining a tax advantage is the main or sole purpose of the taxpayer's action;
- under given factual and legal circumstances, the taxpayer's action is contradictory to the substance or purpose of an act of law or a provision of an act of law;
- the taxpayer's manner of operation is artificial.

The substance, scope, and legal form of the rule limit and quite frankly eliminate the possibility of gaining a tax advantage in compliance with the law. The border between optimisation and tax avoidance has been shifted in such a way that any action accompanied by an intention to gain a tax advantage may be qualified as tax avoidance.

The rule is general in character, which means that, in principle, it can be applied to any act performed in order to gain a tax advantage regardless

of which tax the expected advantage is supposed to be concerned with.²⁹

The essence of the rule is determination of tax effects in relation to the existing factual circumstances but in accordance with the principles appropriate for the factual circumstances that have not occurred but which should be deemed adequate for the determination of the tax effects under specific circumstances. The tax effects are determined based on such circumstances that could have occurred if an appropriate act had been performed. The appropriate act may consist in both taking action and failure to act. An act is deemed appropriate, if, under given circumstances, it could be performed by a reasonable entity pursuing legal objectives other than obtainment of a tax advantage that is inconsistent with the substance or purpose of a tax act or a provision of a tax act and the entity's manner of operation were not artificial.

In order to apply the rule, it is necessary to determine that consecutive actions are related in a way showing that their primary and common purpose is to avoid taxation.

The definition of a tax advantage does not specify the essence of this notion. It is only limited to an enumeration of the forms that such an advantage may take (see Article 3 point 18 of Tax Ordinance):

- non-emergence of a tax liability;
- deferral of a tax liability;
- lowering of a tax liability;
- emergence or overstatement of loss;
- emergence or overstatement of an overpayment;
- establishment of the right to a tax refund;
- overstatement of a tax refund.

When defining a tax advantage, the legislator resigned from specifying the limit of its amount.³⁰

The tax advantage is supposed to be the main or one of the main purposes of the taxpayer's actions. In accordance with Article 119d, when assessing whether a tax advantage was the main or

²⁸ Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K4/03.

²⁹ Except for value added tax.

³⁰ Such a limit had been in force until 31 December 2018 and it was PLN 100 thousand.

one of the main purposes of performing an act, its economic objectives indicated by the taxpayer are taken into consideration. An act is both a one-off action and a series of related actions taken by the same or different entities. The objective mentioned in the Article must be realistic and verifiable so it must be based on objective criteria. An economic objective is evaluated against the taxpayer's business activity.

The rule is also applicable when there are "other objectives equivalent to the advantage" or "they are one of the main objectives of actions".

Each taxpayer's action is indeed oriented at the achievement of a specific expected economic or financial effect. When deciding whether a tax advantage was the main or one of the main taxpayer's objectives, it is key to answer the question whether getting the advantage determined the manner of the taxpayer's operation. Evaluation of what has determined the taxpayer's operation is subjective and so the Head of the NRA may always decide that an action was determined by a resultant tax advantage.

In linguistic terms, artificial action means an odd, peculiar, ridiculous, unnatural, or inadequate action. In normative terms, that is, in line with Article 119c, a negative definition was put forward, which says that a manner of operation is not artificial, if, based on the existing circumstances, it should be assumed that a reasonable entity pursuing legal objectives would follow this manner of operation mostly for justified economic reasons. Thus, *a contrario* reasoning allows one to conclude that all other activity is artificial. Therefore, the taxpayer has been rid of the right to choose the form that is least burdensome in terms of taxation in order to carry out their business since the resultant tax advantages will be deemed tax avoidance.

In Article 119c, section 2, the legislator enumerates examples of actions that should be deemed artificial. It is an open list because the phrase 'especially' is used there. And so, artificiality is first and foremost:

- unfounded division of an operation or
- involvement of intermediary entities in the absence of economic justification or

- elements leading to the emergence of factual circumstances that are identical or similar to the circumstances from before the operations or
- elements that offset or cancel each other.

Assessment of legal solutions that the Anti Tax Avoidance Rule is based on

The rule³¹ breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional principle has been breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interference in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from the abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion.³² This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relationship is supposed to be characterised by.

³¹ The theoretical assumptions behind the rule as well as the possible concepts of legal solutions and justifications for those are comprehensively discussed by Olesińska (2013), in particular see: *Charakter prawny i struktura klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, pp. 295–318; *Dylematy konstrukcji prawnej*, pp. 343–358.

³² See more in Chapter 2, *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania*; Chapter 3, *Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*; Chapter 4, *Opinie zabezpieczające*; Chapter 4, *Cofnięcie skutków unikania opodatkowania*.

In reality, there is no institutional solution that would effectively protect the taxpayer from the abuse of the rule, that is, from arbitrariness of the decisions of the Head of the National Revenue Administration. Therefore, a constitutional principle has been breached, which compels establishment of such a procedure that would protect the taxpayer against an unfounded accusation of tax avoidance in a real and actual way.

The legal construction of the rule as well as the phrases, terms, and definitions that it uses allow one to voice an objection that the legislator is not rational in linguistic terms.³³

The rule contains blurry phrases whose character is evaluative, and which are frequently imprecise. And so the substance and sense of the rule are determined by the following phrases: ‘tax advantage’, ‘inconsistency under given circumstances with the substance or purpose of the act of tax law or a provision of an act of tax law’, ‘the main or one of the main purposes of an act’, ‘artificial manner of operation’, ‘circumstances that could have occurred’, ‘an appropriate act’, ‘reasonable operation’, ‘pursuing a legal objective other than gaining a tax advantage’, ‘circumstances that would have occurred, if an appropriate act had been performed’, ‘manner of operation is not artificial’, ‘selecting the manner of operation for predominantly justified economic reasons’, ‘unjustified division of operations’, ‘no economic justification’, ‘elements that offset or cancel each other’, ‘elements leading to the emergence of identical circumstances’, ‘elements leading to the emergence of circumstances that are similar to the existing ones’, ‘economic risk outweighing the expected benefits other than tax advantages’, ‘tax advantage is not reflected by the economic risk taken by the entity’.

All these phrases used in the rule, which are key for charging an entity with tax avoidance, are a threat to the effective protection of the taxpayers’ rights *ratione personae* and a threat to their legal safety since “...there is an excessive stream of

imprecision of meaning and an excessive room for the latitude in tax authorities’ decision making” (Münnich, 2017, p. 171).

Such manner of description of the rule makes one realize that the legislator has consciously built its legal construct on the tragedy concerning human freedom, including economic freedom. This is because:

- interpretation of the evaluative phrases, which are imprecise on top of that, is determined by subjective perception of a tax authority;
- definitions (such as ‘artificial action’) are formulated in a way that does not guarantee uniformity of decisions made by tax authorities;
- the substance of the rule makes room for diversity and freedom of interpretation for it contains imprecise normative wording, therefore, the decisions of the Head of the NRA become unpredictable and so incalculable for the taxpayer;
- the provisions of the rule refer to non-objective, untestable, and at least hardly verifiable criteria because the criteria for verification are blurry and so result in simplifications and schematic evaluations based on an assumption that the taxpayer strives to avoid taxation;
- even if the taxpayer proves that they have fulfilled an economic objective as a result of their actions, they can still be charged with tax avoidance (“...achievement of the advantage (...) was the main or one of the main purposes of the action”);
- the scope of the rule is practically – due to the wording of the legal construct – limitless. The directive arising from this construct imposes the following standard – if you do not want to risk being charged with tax avoidance, then when you choose the organisational form of your business or the form of economic acts, select the ones that result in the highest possible tax revenue. This means that the taxpayer’s freedom of economic activity has been revoked and so

³³ See a critical analysis of the issue in Münnich (2017), pp. 164–174.

this legal solution cancels and revokes the constitutional principle of freedom of undertaking and running economic activity (as per Article 20 in conjunction with Articles 21 and 22 of the Constitution);

- definition of the blurry notions was in reality delegated to the Head of the National Revenue Administration for the legislator bestowed total freedom upon them in terms of the determination of the substance of the phrases used within the framework of the rule in the course of interpretation and application of the law.

The legislative standard is that the legislator is required to pass tax regulations that are precise and clear as well as correct in linguistic terms.³⁴ The addressees expect the legislator to pass provisions of the law that are impeccable in terms of the legislative technique and so give rise to no doubts as to the substance of the obligations or rights that are being established. Faulty, imprecise, extremely blurry, and unclear wording of the provisions of tax law preclude precise determination of the substance of the statutory regulation, which give rise to uncertainty as to the obligations as well as entitlements.³⁵

Such a general objection may be voiced against the solution adopted with Article 119a-119f.

Legal solutions that are imprecise, ambiguous, and cause serious doubts as to interpretation may eventually be judged by the Constitutional Tribunal as falling short of the standard of precision (Granat, 2018, p. 148 ff; Zalasinski, 2004, p. 18 ff; Choduń, pp. 179–283).

The fact that the legislator has fallen short of the quality standard is not always a sufficient justification for deeming provisions of the law unconstitutional. It may only take place if ambiguity is so severe that the resultant discrepancies may not

be removed with ordinary measures that serve to eliminate ambiguity in application of the law.³⁶

Each provision of tax law that limits the right to own property, other property rights, and economic freedoms must be formulated in a way that allows for determining clearly who and under which circumstances is subject to limitation. Moreover, such a provision must be precise enough to ensure that it is interpreted and applied in a uniform way. It must also be formulated in a way that makes its scope cover only the situations where a reasonable legislator has actually intended to limit constitutional freedoms and economic rights by introducing relevant regulations.

Article 217 of the Constitution specifies the principle of descriptiveness of the law as regards tax obligations. It is part of the principle of legitimate expectation of the state and the law it passes, that is, the principle of loyalty. This standard is not observed by the solutions adopted in Articles 119a–119f – the Anti Tax Avoidance Rule.

The constitutional principle of prohibition of excessive interference (as per Article 31, section 3 of the Constitution) shifts an emphasis to the adequacy of the objective as well as the measure employed to accomplish the objective of a given legal regulation. The legislator should take this principle into consideration when interfering with the rights and economic freedoms of an individual (with a tax obligation).³⁷

³⁶ Judgements of the Constitutional Tribunal of 3 December 2002, P 13/02, OTK 2002, No. 7, item 90; 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103; 28 February 2008, K 43/07, OTK 2008, No. 1, item 8. Cancelling the effect of an applicable provision of the law due to its ambiguity should be treated as the last resort only to be used when other methods, especially interpretations in judicial decisions, fail. Hence, the prerequisite of unconstitutionality is only qualified ambiguity. This is ambiguity that causes freedom of interpretation or lack of a possibility of making correct and logical interpretation and eventually lack of a possibility of making correct, functional, and systemically coherent interpretation. See more in the judgement of the Constitutional Tribunal of 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103.

³⁷ See judgement of the Regional Administrative Court in Wrocław of 5 December 2011, I SA/Wr 1184/11, Central

³⁴ See Choduń, *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa* [Linguistic Aspects of the Derivative Concept of Interpretation of the Law], Szczecin 2018, pp. 143-178.

³⁵ Judgements of the Constitutional Tribunal of 21 March 2001, K 24/00, OTK 2001, No. 3, item 51; 7 November 2006, SK 42/05, OTK 2006, No. 10, item 148.

The principle prohibiting excessive interference requires meeting the constitutional prerequisites in order for the interference into the right to own property, other property rights, and economic freedoms not to have an unconstitutional character.³⁸ And so the tax legislator's interference must be indispensable and necessary to accomplish the objectives defined in Article 31, section 3 of the Constitution, which are capable of justifying infringement on the rights and freedoms of an individual. At the same time, it is not enough for the adopted measures to aid these objectives or facilitate their accomplishment or for them to simply be convenient for the public authorities. Such an interference must be the least acute one for the taxpayer whose freedom or right is subject to limitation.³⁹

Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (LEX) No. 1101758. "The principle of proportionality is applicable in each case where an administrative body holds authority to impose a certain obligation or limit a certain right. Undoubtedly, the principle should be respected within the framework of tax law, which is based on a system of interventive rules, and that comes down to respecting the principle that the obligations imposed by the provisions of tax law, including the ones that impose sanctions, should be acceptable only when and only to a degree that they serve to accomplish a statutorily defined goal of actions, if they are necessary for that purpose and burden the addressee proportionally to the social significance of this goal."

³⁸ In the judgment of 16 December 2009, I FSK 1172/08, LEX No. 575019, the Supreme Administrative Court concluded that "the principle of proportionality is not defined unambiguously. Based on the relevant literature, it may be concluded that this principle should be perceived as a directive addressing the authorities passing the law, which stipulates that when using their competence these authorities should not impose excessive limitations on fundamental rights and freedoms of individuals."

³⁹ One should bear in mind that the principle prohibiting excessive interference arises from EU regulations as well. Article 5, section 4 of the Treaty on European Union contains a solution according to which the scope and forms of activity of the EU do not go beyond the means necessary to accomplish the Treaty objectives. Also see more in Frąckowiak-Adamska (2009). In the Judgement of 12 January 2006 in case C-504/04 *Agrarproduktion Staebelow GmbH v. Landrat des Landkreises Bad Doberman*, ECR 2006, p. I-00679, the CJEU concluded that "The principle

The principle prohibiting excessive interference means that the legislator may not impose limitations that go beyond a certain level of onerousness. Especially, if they infringe on the proportion between the degree of interference in the taxpayer's rights and the rank of public interest that is supposed to be protected.

Evaluation of limitation of the rights and freedoms in the context of the principle prohibiting excessive interference must focus on the prerequisite of necessity of imposition of the limitations. Such a necessity is contingent upon the prerequisites enumerated in Article 31, section 3 of the Constitution.⁴⁰

The substance of this principle allows one to conclude that the adopted solutions within the framework of the rule are tantamount to the legislator following the principle of primacy, that is, superiority, of the general public interest over the interest of the individual by equating this general interest with the fiscal interest of the state, whereas such a rule may not be derived from the Polish constitutional order.

of proportionality, which is one of the general principles of Community law, requires that measures adopted by Community institutions do not exceed the limits of what is appropriate and necessary in order to attain the legitimate objectives pursued by the legislation in question; when there is a choice between several appropriate measures, recourse must be had to the least onerous, and the disadvantages caused must not be disproportionate to the aims pursued." In an earlier judgment of 26 June 1990 in case C-8/89 *Vincenzo Zardi v Consorzio agrario provinciale di Ferrara*, ECR 1990, p. I-02515, the CJEU described the principle of proportionality similarly by claiming that "the legality of measures imposing financial burdens on economic operators is conditional upon those measures being appropriate to and necessary for the attainment of objectives legitimately pursued by the rules in question, provided, however that, where there is a choice of several appropriate measures, the least restrictive must be adopted and care must be taken to ensure that the burdens imposed are not excessive in relation to the aims pursued."

⁴⁰ Those are: security of the state or public order, environmental protection, protection of public health and morality, protection of the freedom and rights of others. The list of such constitutional prerequisites is closed, which means that it cannot be interpreted broadly.

The principle of mutual loyalty is such a set of characteristics attributed to a right that ensures legal security of the taxpayer.⁴¹

The principle of loyalty is the prohibition of excessive interference in the taxpayer's rights and economic freedoms, that is, prohibition of shaping obligations in a way that limits these freedoms unless required by an important public interest.

The legislator's obligation to respect the principle of loyalty encompasses the prohibition of passing law that introduces apparent legal institutions. This means that the legislator may not freely shape the substance of the applicable provisions of the law and treat them as an effective means of achieving the everchanging goals that he freely sets (e.g., the so called 'sealing the tax system').⁴²

Loyalty means that the legislator respects the conditions that enable predictability of actions of the state authorities and the taxpayer's behaviours related to them. If respected by the legislator, legal security enables the taxpayer to predict the state authorities' actions and forecast their own economic, material, and financial activity related to this predictability.⁴³

⁴¹ Błaś (2001), pp. 203–204: "This principle (...) is the key to the constitutional axiology; a pattern that the Constitutional Tribunal consistently uses to reconstruct the detailed principles of the democratic rule of law; it is a merit that must be taken into consideration when interpreting the law as well as the supreme rule governing the manner of operation of all the public administration bodies"; see also Filipczyk, pp. 80–112.

⁴² Judgement of the Constitutional Tribunal of 19 March 2007, K 47/05, OTK 2007, No. 3, item 27; see also on the topic: judgements of the Constitutional Tribunal of 15 February 2005, K 48/04 and of 29 November 2006, SK 51/06.

⁴³ A. Błaś (2001), p. 210: "In the rule of law, the law has primacy and not the policy. Adoption of the primacy of the policy would essentially mean there is permission to use the law to accomplish ongoing political objectives. These could be social or economic objectives. However, it is always the generally applicable law that is passed and applied in order to accomplish them (...). Thus, we have reached the most important principle of a constitutional rule of law: the principle of prohibition of instrumental treatment of the law or, more precisely, prohibition of passing and applying laws instrumentally."

Loyalty is betrayed, if the legislator passes the law in a way that gives excessive freedom to tax authorities, which leads to freedom of judgement. Hence, within the framework of the principle of loyalty, the manner of interpretation of the law followed by tax authorities in the course of applying the provisions of tax law must also be protected by the Constitution.⁴⁴ The Head of the NRA was awarded such freedom.

Conclusion

It is rightly advocated in the tax doctrine that "the law is not the law, if it is not characterised by at least a specific minimal degree of certainty. This is expressed by a Roman maxim: ubi ius incertum, ibi ius nullum" (Filipczyk, 2013, p. 28).

Another issue is related to that the taxpayer's legal security is understood as certainty of law. Certainty of law is "an attribute of law, which means that an entity that the law applies to (i.e., the addressee of the rule, the citizen or the taxpayer) is capable of foreseeing the consequences of facts determined by this law, including own acts (i.e., actions or failures to act) or acts of other entities" (Filipczyk, 2013, p. 63).

The rule has these qualified faults because:

- it does not ensure legal security of the taxpayer;
- it does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law;
- it breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by;
- it also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

⁴⁴ See more in Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka* (2005), pp. 5–17; idem, *Stanowienie prawa podatkowe a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej* (2005), pp. 33–38; idem, *Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania* (2009), pp. 573–581.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and

obligations of the taxpayer and so creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the tax authority's freedom of decision is excessive.

References

- Act of 12 September 2002 amending the Tax Ordinance act and some other acts (Journal of Laws No. 169, item 1387, as amended).
- Błaś, A. (2001). Zasada zaufania obywatela do państwa. In: *Księga Jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*. Wrocław.
- Brzeziński, B. (2002). Tak zwane obejście ustawy podatkowej. *Monitor Podatkowy*, No. 6.
- Brzeziński, B. (2004). Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego. *POP*, No. 1.
- Choduń, A. (2018). *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Filipczyk, H. (2007). Kwalifikacja cywilnoprawna czynności z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. *Prawo i Podatki*, No. 12.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Frąckowiak-Adamska, A. (2009). Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Golat, R. (2000). *Podatki a prawo cywilne*. Warszawa: TUR.
- Granat, M. (2018). Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. In: A. Bałaban, P. Mijal (Eds.), *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.* Szczecin.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 15 February 2005, K 48/04 and of 29 November 2006, SK 51/06.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 19 March 2007, K 47/05, OTK 2007, No. 3, item 27.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 21 March 2001, K 24/00, OTK 2001, No. 3, item 51; 7 November 2006, SK 42/05, OTK 2006, No. 10, item 148.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 11 May 2004, K4/03.
- Judgement of the Constitutional Tribunal of 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103.
- Judgements of the Constitutional Tribunal of 3 December 2002, P 13/02, OTK 2002, No. 7, item 90; 3 November 2004, K 18/03, OTK 2004, No. 10, item 103; 28 February 2008, K 43/07, OTK 2008, No. 1, item 8.
- Judgement of the Regional Administrative Court in Bydgoszcz of 26 February 2008, I SA/Bd 838/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Gdansk of 6 March 2008, I SA/Gd 1028/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Gorzów of 27 March 2008, I SA/Go 113/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Kraków of 27 February 2008, I SA/Kr 481/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Olstyn of 11 February 2009, I SA/Ol 446/08, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Rzeszów of 19 February 2008, I SA/Rz 906/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgements of the Regional Administrative Court in Warsaw: of 30 May 2005, III SA/Wa 1/05, POP 2006; No. 4, item 61; of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, POP 2007, No. 2, item 28.
- Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 31 May 2006, III SA/Wa 983/06, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Warsaw of 19 September 2007, VIII SA/Wa 425/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Regional Administrative Court in Wrocław of 5 December 2011, I SA/Wr 1184/11, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (LEX) No. 1101758.
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 12 February 2008, I FSK 264/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 4 June 2008, II FSK 523/07, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 18 October 2006, II FSK 1353/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 10 November 1994, SA/Po 1652/94, *Monitor Podatkowy* 1995, No. 7.
- Judgement of a composition of 7 judges of the Supreme Administrative Court of 24 November 2003, FSA 3/03, ONSA 2004, No. 12, item 44.
- Judgement of the Supreme Administrative Court of 16 December 2005, II FSK 82/05, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court in Katowice of 27 September 1995, SA/Ka 1682/94, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).
- Judgement of the Supreme Administrative Court in Warsaw of 07 April 1999, III SA 1610/98, Central Database of Administrative Courts' Judicial Decisions (CBOSA).

- Kalinowski, M. (2001). *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*. Toruń: TNOiK.
- Karwat, P. (2002). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kukulski, Z. (2005). Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów. In: H. Dzwonkowski (Ed.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*. Warszawa.
- Kudert, S., Jamroży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*. Warszawa.
- Litwińczuk, H. (2003). Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce. In: A. Gomułowicz, J. Małecki (Eds.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. Prace WPIA UAM, Vol. IX.
- Litwińczuk, H. (2000). Regulacje prawne zapobiegające obchodzeniu przepisów prawa podatkowego. In: A. Kostecki (Ed.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*. Kraków
- Longchamps de Bérier, F. (2004). *Nadużycie prawa w świetle prawa prywatnego*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Łukawska, D. (2008). Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. *Prawo i Podatki*, No. 6.
- Małecki, J. (1998). Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT. In: B. Brzeziński (Ed.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*. Toruń.
- Mastalski, R. (2005a). Prawo podatkowe a gospodarka. *RPEiS*, No. 3.
- Mastalski, R. (2005b). Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej. *Prawo i Podatki*, No. 2.
- Mastalski, R. (2009). Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania. In: J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szohno-Koguc (Eds.), *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*. Lublin, pp. 573–581.
- Münnich, M. (2017). *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*. Lublin: KUL.
- Olesińska, A. (2013). *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*. Toruń: TNOiK.
- Radwański, Z. (Ed.). (2002). *System Prawa Prywatnego, Vol. 2, Prawo cywilne – część ogólna*. Warszawa: C.H. Beck.
- Radzikowski, K. (2007). Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej. *KPPod.*, No. 2.
- Radzikowski, K. (2005). Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego. *Przegląd Podatkowy*, No. 2.
- Resolution of the Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPS 14/00, ONSA 2001, No. 4, item 147.
- Rozmaryn, S. (1939). *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*. Lwów: Towarzystwo Naukowe.
- Stanik, K.J. (2008). Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym. *ZNSA*, No. 5(20), pp. 48–69.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2008). *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawno-podatkowe*. Wrocław: Profit.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2009). *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*. Wrocław: Profit.
- Zalasiński, T. (2004). W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa. *Państwo i Prawo*, Iss. No. 8.



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

· PUBLISHER ·

CENTRE FOR ANALYSES AND STUDIES OF TAXATION SGH · Al. Niepodległości 162 · Warsaw 02-554 · Poland
DOMINIK J. GAJEWSKI (General Editor) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · TOMASZ GRZĄBOWSKI (Managing Editor)

· CONTACT ·

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