

**UNIwersytet Warszawski**

**Wydział Prawa i Administracji**

ANNA DERDAK

**NOWE OBOWIĄZKI INFORMACYJNE PODATNIKÓW JAKO PRZESŁANKA JAKOŚCI  
SYSTEMU PODATKOWEGO**

AUTOREFERAT ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

PROMOTOR

DR HAB. ELŻBIETA CHOJNA-DUCH, PROF. UW

RECENZENCI

PROF. DR HAB. JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC

PROF. DR HAB. ZBIGNIEW OFIARSKI

WARSZAWA

2023

## 1. UZASADNIENIE WYBORU TEMATU ROZPRAWY

Obowiązki informacyjne podatników mają wpływ na kształtowanie systemu podatkowego. Rzetelnie wykonane obowiązki informacyjne dają administracji podatkowej wiedzę na temat prawidłowości wykonywania ustawowych obowiązków przez podatnika oraz jakości norm obowiązującego prawa podatkowego, co ma szansę przełożyć się na usprawnienie i poprawę jakości i skuteczności systemu podatkowego. Jakość systemu podatkowego z perspektywy podatnika to również ograniczenie czasu, który podatnik musi przeznaczyć na wykonywanie swoich obowiązków podatkowych.

W ostatnich latach, w celu usprawnienia systemu podatkowego, nastąpiły zmiany sposobu działania organów podatkowych, polegające na większym wykorzystaniu technologii cyfrowych w uzyskiwaniu danych od podatników. Daje to możliwość stosunkowego zmniejszenia intensywności kontroli podatkowych na rzecz analizy informacji przedstawionych przez podatnika. Wykorzystanie w procesie zbierania informacji narzędzi informatycznych często oznacza, że wstępna ocena danych odbywa się bez udziału człowieka<sup>1</sup>. Dzięki dostępowi do dużej ilości informacji oraz zastosowaniu zaawansowanych technik analitycznych wiedza organów podatkowych na temat działalności podatników znacznie się zwiększy, gdyż jest możliwe wydobywanie lepszej wartości z istniejących danych<sup>2</sup>. Na sprawność systemu podatkowego, jakość pozyskanej wiedzy oraz obniżenie kosztów wypełniania obowiązków przez podatników wpływa przemyślane wykorzystanie technologii cyfrowych. Coraz częściej administracja podatkowa wykorzystuje nowe technologie, takie jak *blockchain* czy sztuczna inteligencja<sup>3</sup>. Jeśli potencjał nowych technologii jest dobrze wykorzystany, można liczyć na obopólne korzyści, zarówno po stronie administracji podatkowej, jak i podatników. Technologia cyfrowa może w przyszłości odegrać istotną rolę w kształtowaniu lepszego i sprawnego

---

<sup>1</sup> Informacja o wynikach kontroli, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, KBF.430.003.2020, nr ewid. 36/2020/P/19/011/KBF, [https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p\\_19\\_011\\_201909191243191568889799~01,typ,kk.pdf](https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_19_011_201909191243191568889799~01,typ,kk.pdf), dostęp: 28 lutego 2022 r., s. 6;

<sup>2</sup> OECD (2016), *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>, dostęp: 23 lipca 2022 r.

<sup>3</sup> C. O. Lucas-Mas, R. F. Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy : A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency* (English). Washington, D.C. : World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency>, dostęp: 28 marca 2022 r., s. 103; M. Arewa, S. Davenport, *The Tax and Technology Challenge*, [in:] R. Dom, A. Custers, S. Davenport, W. Prichard. 2022. *Innovations in Tax Compliance : Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*. Washington, DC: World Bank. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/36946> License: CC BY 3.0 IGO, dostęp: 28 lutego 2022 r., s. 187.

systemu podatkowego. Wymaga ona jednak stałych analiz, a także badań w obszarze prawa finansowego.

Założeniem metodologicznym pracy jest opracowanie koncepcji właściwego kierunku zmian zachodzących w polskim systemie prawa podatkowego w kontekście obowiązków informacyjnych, z uwzględnieniem skuteczności i jakości wdrażanych rozwiązań, minimalizacji uciążliwości dla podatników, ale także przy wykorzystaniu automatyzacji i najnowocześniejszych narzędzi informatycznych, a także wskazania modelu *de lege ferenda* regulacji w zakresie obowiązków informacyjnych. Rozprawa prezentuje kwestie obowiązków informacyjnych podatników, biorąc pod uwagę instytucje wprowadzone do systemu prawa podatkowego w latach 2016-2021. Nakładanie na podatników kolejnych obowiązków informacyjnych powoduje zmianę roli w zakresie realizacji funkcji fiskalnej i jej kontroli, gdyż obowiązki zbierania i przygotowania informacji zostały przesunięte z organów podatkowych (organów kontrolnych) na podatników. Jednocześnie nasuwają się pytania o dolegliwość takiego rozwiązania dla podatników, ponoszone koszty oraz odpowiedzialność za jakość przedstawionych danych. Dla administracji podatkowej bowiem jedynie rzetelnie wykonany obowiązek informacyjny może mieć wartość analityczną. Dla podatników istotne jest zaś, aby nowe obowiązki nie kreowały dodatkowych obciążeń prawnych i faktycznych w prowadzeniu działalności gospodarczej.

## **2. PRZEDMIOT I CEL ROZPRAWY ORAZ ZASTOSOWANE METODY BADAWCZE**

Celem rozprawy jest przedstawienie modelu nowych obowiązków informacyjnych przyjmowanego sukcesywnie do polskiego porządku prawnego oraz zbadanie wpływu nowych obowiązków informacyjnych podatników na kształtowanie systemu podatkowego w Polsce i jego ocena.

Podstawowym wstępnym wnioskiem są powstające wątpliwości dotyczące regulacji prawnych oraz systemu dotyczące wysokiego stopnia niedookreśloności nowych obowiązków prawnych. Generuje to następujące pytania i hipotezy badawcze:

- (i) Jaki jest cel wprowadzania nowych obowiązków informacyjnych?
- (ii) W jaki sposób obowiązki informacyjne podatników oddziałują na funkcjonowanie systemu podatkowego?

- (iii) Czy regulacja ustawowa nakładająca na podatników nowe obowiązki informacyjne jest jasna i klarowna?
- (iv) Jak należy ocenić wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obowiązku informowania o schematach podatkowych w zakresie szerszym niż wynikający z Dyrektywy Rady (UE) 2018/822?
- (v) Jaki wpływ na kształtowanie się systemu podatkowego mają narzędzia „komunikacji” organów podatkowych z podatnikami, tj. komunikaty, objaśnienia, projekty objaśnień, ostrzeżenia, interpretacje?
- (vi) Jak obowiązek publikacji informacji o realizacji strategii podatkowej wpływa na jawność działania podatnika?
- (vii) W jaki sposób regulacje obowiązujące retrospektywnie wpływają na zaufanie podatnika do państwa?
- (viii) Czy wystarczająco długi okres *vacatio legis* ma znaczenie w kontekście prawidłowości wykonywania obowiązków informacyjnych?
- (ix) Jak należy ocenić postęp w digitalizacji obowiązku informacyjnego?
- (x) Jakie są funkcje sankcji? Czy zagrożenie sankcją jest gwarantem wykonania obowiązku informacyjnego? Czy zagrożenie sankcją jest gwarantem wykonania obowiązku informacyjnego w sposób przydatny i wartościowy dla organu podatkowego?
- (xi) Czy sankcje za niewykonanie obowiązku informacyjnego są współmierne do wagi czynu?
- (xii) Czy większą korzyść z nakładania nowych obowiązków informacyjnych na podatnika odnoszą organy podatkowe, czy większe obciążenie i koszt ponosi podatnik?
- (xiii) Jaki wpływ mają dodatkowe obowiązki nakładane na podatników na prowadzenie przez nich działalności gospodarczej?
- (xiv) Jak kształtuje się system podatkowy poprzez wprowadzanie nowych obowiązków informacyjnych?

Prowadzone badania mają na celu wykazanie, czy nakładanie na podatników kolejnych obowiązków informacyjnych da pozytywny efekt, a więc czy system podatkowy jest lepszy i sprawniejszy z korzyścią dla jego uczestników. Ponadto prowadzone badania idą w kierunku poszukiwania odpowiedzi na pytanie, jak można usprawnić system

podatkowy, jak powinny wyglądać obowiązki informacyjne podatników, aby były rzetelnym źródłem informacji dla administracji podatkowej.

Analiza problemu badawczego przy zastosowaniu właściwych metod, technik i narzędzi badawczych ma umożliwić uzyskanie istotnych dla zakresu badania informacji. Uzupełnienie procesu badawczego o badania w ujęciu prawnoporównawczym pozwoli na wychwycenie optymalnych rozwiązań, które mogłyby udoskonalić polską regulację, a zostały pominięte przez prawodawcę.

Kwestiami związanymi z obowiązkami informacyjnymi podatników, podlegającymi analizie w pracy, są przede wszystkim zagadnienia dotyczące gwarancji pewności prawa w kontekście braku jednoznaczności podstaw prawnych, roli aktów nienormatywnych w kształtowaniu obowiązków informacyjnych oraz retrospektywne działanie przepisów, a także katalog sankcji za niewypełnienie lub nieprawidłowe wypełnienie obowiązków informacyjnych w aspekcie zasady proporcjonalności.

W pracy poddano weryfikacji hipotezę wskazującą, że obowiązki informacyjne podatników wymagają systemowej transformacji, aby przyczynić się do wzrostu jakości systemu podatkowego. Nadążenie prawodawcy za postępem technologicznym jest konieczne dla utrzymania jakości.

Badania oparto o metodę dogmatycznoprawną jako główną. Jednakże celu badań nie dałoby się osiągnąć bez zastosowania w znacznym zakresie metody prawnempirycznej jako wskaźnika skuteczności i odbioru społecznego wprowadzanych do porządku prawnego norm. Przedmiotem analizy jest przede wszystkim obowiązujące prawo, a wnioski z niniejszej analizy będą przyczynkiem do sformułowania postulatów *de lege lata* oraz *de lege ferenda*. Założeniem rozprawy jest opracowanie koncepcji właściwego kierunku zmian regulacji dotyczących obowiązków informacyjnych, zakładając pozytywny efekt weryfikacji hipotez badawczych wskazujących na wymóg zmian i nowelizacji.

### **3. STRUKTURA ROZPRAWY**

Praca została podzielona na siedem rozdziałów, łącznie przedstawiających problematykę obowiązków informacyjnych podatników i ich wpływu na system podatkowy.

W rozdziale pierwszym przedstawiona została istota obowiązków informacyjnych oraz ich geneza i źródło potrzeby wprowadzenia kolejnych obowiązków informacyjnych oraz wskazanie wybranych rozwiązań systemowych poddanych analizie.

Rozdział drugi to analiza obowiązku informowania o schematach podatkowych w ujęciu prawnoporównawczym. W tej części dysertacji dokonano porównania obowiązku istniejącego w systemie polskiego prawa podatkowego z jego pierwowzorem zawartym w Dyrektywie (UE) 2018/822, a także wskazano główne założenia transpozycji tej dyrektywy do innych porządków prawnych w Unii Europejskiej – włoskiego, węgierskiego, hiszpańskiego i portugalskiego.

Rozdział trzeci przedstawia analizę obowiązku przygotowania oraz publikacji założeń strategii podatkowej oraz wskazuje podobieństwa i różnice w odniesieniu do zbliżonej regulacji obowiązującej w Wielkiej Brytanii. Ponadto przedstawiono założenia dobrowolnego ujawniania strategii podatkowej w prawie australijskim.

W rozdziale czwartym omówiona została instytucja dotycząca sporządzenia jednolitego pliku kontrolnego wraz z jej pierwowzorem. W rozdziale tym przedstawiono także aspekty praktyczne w zakresie wypełnienia tego obowiązku informacyjnego.

Rozdział piąty poświęcony jest przedstawieniu negatywnych konsekwencji niewywiązywania się z obowiązków informacyjnych. Przedstawione zostały dwa reżimy odpowiedzialności – karnej oraz administracyjnej – poszukując argumentów dla ustalenia, co jest właściwe dla osiągnięcia zamierzonego przez prawodawcę celu, a więc wykonania przez podatnika obowiązku informacyjnego.

Rozdział szósty dotyczy wpływu wybranych rozwiązań systemowych poddanych analizie na system podatkowy oraz ich znaczenie w działalności organów podatkowych.

Rozdział siódmy to wnioski końcowe, w ramach których nakreślono zmiany systemu podatkowego wskutek wprowadzania nowych obowiązków informacyjnych oraz zwrócono się z odpowiedzią na pytania dotyczące ich znaczenia i efektu, a także wskazano, jak można usprawnić system podatkowy, formułując wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Praca doktorska przygotowana została z uwzględnieniem stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2022 r.

#### 4. KONKLUZJE Z BADAŃ

Obowiązki informacyjne podatników należą do grupy najistotniejszych ustawowych obowiązków podatników, a ich znaczenie wzrasta. Wynika to z obserwowalnej tendencji w kształtowaniu relacji pomiędzy administracją podatkową a podatnikami, która ma polegać na dialogu, współpracy, przejrzystości (jawności) podejmowanych działań. W związku z tym, że większy nacisk kładzie się na analizę informacji przekazywanych organom przez podatników, zmniejsza się udział informacji pozyskiwanych aktywnie przez organy podatkowe, np. podczas kontroli.

Nieodrowne jest, aby podatnicy mieli wiedzę na temat obowiązującego systemu podatkowego z tego względu, aby prawidłowo wypełniać swoje obowiązki podatkowe (co pozostaje z korzyścią dla administracji podatkowej i generalnie dla państwa), i dostosować swoje działania do ram wyznaczonych przez prawo podatkowe. Ten stan jest możliwy do osiągnięcia, jeśli system podatkowy jest stabilny, sprawiedliwy, etyczny. Częste zmiany przepisów i nadmierne obciążenia powodują u podatników stan niepewności, krzywdy, utratę zaufania do państwa, a co za tym idzie, sprzeciw wobec nakładanych obowiązków<sup>4</sup>.

Każda zmiana i nowe rozwiązanie wdrażane przez prawodawcę może wiązać się z kosztami. W szczególności nakładanie nowych obowiązków na podatników może wywoływać konieczność ponoszenia kosztów dostosowawczych. Zmiany w systemie prawa podatkowego, zwłaszcza te powodujące konieczność istotnego dostosowania, nie powinny być częste, a powinny być przemyślane, zweryfikowane i poprzedzone szeroko zakrojonymi konsultacjami społecznymi, aby nie narażać podatników i administracji podatkowej na niepotrzebne wydatki. Z perspektywy jakości systemu podatkowego znaczny koszt początkowy wydaje się niewspółmierny do osiągniętych korzyści<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> W piśmiennictwie powszechnie przyjmuje się, że prawo podatkowe charakteryzuje się znacząco wysokim poziomem niepewności. Cf. B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*. [in:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018 s. 20 i powołane tam piśmiennictwo: K. Logue, *Tax Law uncertainty and the role of tax insurance*, "Virginia Tax Review" 2005/25, s. 363 i n. OECD wskazuje również wprowadzanie zmian o retroaktywnym charakterze oraz przepisów mających jedynie tymczasowy efekt jako elementy niweczące pewność prawa podatkowego, per: A. Pałys, *Nowoczesna relacja organów podatkowych z podatnikami. Koncepcje teoretyczne oraz analiza praktyczna na podstawie systemu nadzoru horyzontalnego*, Warszawa 2022, rozdział I. Zmiana relacji organów podatkowych i podatników – podstawy teoretyczne dla nowego typu relacji, § 9.

<sup>5</sup> Cf. M. Jamroży, A. Łożykowski, *Bilans zysków i kosztów działań uszczelniających system podatkowy w latach 2015-2019*, Studia BAS, Biuro Analiz Sejmowych, nr 4(64)2020, [https://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6925AAF235DE698AC125866C00633FBD/\\$file/5.M.Jamrozy\\_A.Lozykowski.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6925AAF235DE698AC125866C00633FBD/$file/5.M.Jamrozy_A.Lozykowski.pdf), dostęp: 16 lutego 2022 r.

Negatywnie jednakże należy ocenić wprowadzenie obowiązków, które powodują na stałe zwiększone koszty obsługi księgowej czy prawnej. Efektem niepożądanym działań prawodawcy jest także wymuszanie wypełniania kolejnych formalności, prowadzących nawet do zmiany praktyki w zakresie prowadzonej działalności, utrudnia bowiem podatnikowi jego codzienne realizowanie celów gospodarczych<sup>6</sup>. Reformy prawa podatkowego, w tym jego uszczelnianie, nie mogą odbywać się za wszelką cenę.

Działania prawodawcy nie mogą ograniczać się do realizacji celu fiskalnego bez uwzględnienia podstawowych praw podatników, takich jak prawo do prywatności, czy bez zachowania zasady proporcjonalności<sup>7</sup>. Zdaniem przedstawicieli doktryny wykorzystanie technologii cyfrowych daje bezprecedensowe możliwości kontroli nad wykonywaniem obowiązków podatkowych, ale także tworzy potężne zagrożenia dla prywatności osób znajdujących się w polu oddziaływania prawa podatkowego, czyli w zasadzie wszystkich obywateli<sup>8</sup>. W piśmiennictwie zauważono konflikt wartości konstytucyjnych, gdyż efektywne wykorzystanie nowoczesnych narzędzi cyfrowych przez prawodawcę może przyczynić się do realizacji ważnego celu społecznego, naruszając jednocześnie konstytucyjne gwarancje jednostki (jak prawo do prywatności)<sup>9</sup>.

Jasność i klarowność przepisów to nadrzędny wymóg dotyczący regulacji wszystkich obowiązków nakładanych na podatników, zarówno w części proceduralnej, jak i materialnej. Aby obowiązek nałożony przepisami prawa był prawidłowo wykonywany, norma prawna musi być jasna i zrozumiała<sup>10</sup>. A tylko prawidłowo wykonany obowiązek informacyjny ma wartość dla administracji skarbowej.

Wdrożenie obowiązków informacyjnych powinno być poprzedzone konsultacjami społecznymi oraz odpowiednio długim okresem *vacatio legis*, aby zarówno podatnicy, jak i administracja podatkowa, mieli możliwość przygotowania się do wypełnienia nowych

---

<sup>6</sup> Cf. A. Drywa, *Uszczelnianie systemu podatkowego a problemy, których nie możemy tracić z pola widzenia. Rozważania na przykładzie prawa podatnika do prywatności*, [in:] D. J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 17.

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> P. Mikuła, *Elektroniczna wszechkontrola podatkowa: nowe instrumenty walki z oszustwami a konstytucyjne prawo do prywatności*, [in:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?* Katowice: Krajowa Izba Doradców Podatkowych. Oddział Śląski. Uniwersytet Śląski w Katowicach, 2017, s. 104.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 114.

<sup>10</sup> Cf. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02.



obowiązków ustawowych. Niedopuszczalnym jest wielomiesięczne „oswajanie się” przez organ egzekwujący obowiązki informacyjne z nową regulacją po jej wejściu w życie.

Postulatem dotyczącym treści merytorycznej obowiązku informacyjnego jest jej maksymalne uproszczenie. Istotnym elementem obowiązku sprawozdawczego powinien być brak konieczności stosowania przez podatnika wykładni innej niż językowa, aby z przepisu nakładającego obowiązek informacyjny wyodrębnić normę prawną. Prawodawca nie może bowiem przyjmować założenia, że każdy podatnik korzysta na każdym etapie działalności z usług profesjonalnego doradcy. Niedopuszczalnym jest chociażby uzależnianie wystąpienia danego obowiązku informacyjnego od spełnienia przesłanki, która może lub nie musi wystąpić w przyszłości, a podatnik jest obowiązany wykonać i przyjąć takie szacowane wartości, albo dokonać miarkowania poziomu niepewności, przejmując ryzyko, że zrobi to nieprawidłowo.

Maksymalne uproszczenie przekazywanych danych dotyczy także formy ich przekazywania. Dobrym rozwiązaniem jest stosowanie powszechnie dostępnych lub udostępnionych do tego celu narzędzi, a wskazanym jest jak największa automatyzacja zarówno po stronie przekazującego informacje podatnika, jak i po stronie odbierającego oraz analizującego te dane organu. Udostępnienie narzędzi nastęrczających problemów podatnikowi nie daje realnego wsparcia. Nowoczesny obowiązek informacyjny to taki, którego wykonanie nie generuje dodatkowych obciążeń, w tym kosztów, po stronie podatnika. Ten cel jest możliwy do osiągnięcia przy wykorzystaniu sprawdzonych rozwiązań informatycznych. Wydaje się, że realizacja postulatu maksymalnej automatyzacji odbioru (pominąwszy etap aktywnego przekazywania) informacji przez administrację podatkową jest możliwa w najbliższej przyszłości.

Wykonywanie obowiązków informacyjnych przez podatników nie jest celem samym w sobie. Instytucje takie jak informowanie o schematach podatkowych, przygotowanie strategii podatkowej i publikacja jej założeń oraz przesyłanie jednolitych plików kontrolnych są w istocie narzędziami używanymi przez administrację podatkową do realizacji funkcji fiskalnej. W doktrynie podkreśla się, że mechanizmy gromadzenia

i wymiany informacji podatkowych, zwłaszcza tak restrykcyjne jak w Polsce, powinny być równoważone odpowiednimi środkami ochrony praw podatnika<sup>11</sup>.

Z powyższego można wywieść kolejny postulat sprowadzający się do uregulowania relacji organ-podatnik. Problem praw podatnika oraz ich ochrony powinien być analizowany zarówno w świetle instytucji prawa materialnego, jak i procesowego, gdzie w związku ze stosowaniem sankcji podatkowych szczególne znaczenie mają gwarancje procesowe, rozumiane jako mechanizmy kształtowane z myślą o realizacji funkcji ochronnej w trakcie toczącego się postępowania, gwarantujące jego uczciwy przebieg<sup>12</sup>. Jedynie całkowita przebudowa systemu podatkowego może dać przyczynę do osiągnięcia celu, jakim będzie partnerska komunikacja i współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych. Kierunek tej przebudowy powinien wskazywać odejście od systemu sankcji do systemu zachęt i korzyści dla podatników w zamian za większą transparentność pod kątem kwestii podatkowych.

W ostatnich latach zauważalna jest tendencja administracji podatkowej w Polsce, ale także administracji podatkowych na świecie (państwa Unii Europejskiej, Wielka Brytania, Australia), zmierzająca do coraz aktywniejszej współpracy pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową i coraz większej jawności działań obu stron. Idealny model systemu podatkowego to taki, w którym podatnicy mogą funkcjonować w sposób niezakłócony, administracja podatkowa wypełnia swe zadania bez nadmiernej władczej ingerencji w działalność podatników, przepisy prawa nie tworzą barier w prowadzeniu działalności przez podatników, a w szczególności skonstruowane są w sposób jednoznaczny i nie pozostawiają obszarów pozbawiających pewności prawa i szans na uczciwą konkurencję między przedsiębiorcami.

W pracy opisano i oceniono pod kątem obowiązków informacyjnych nowe instytucje w systemie polskiego prawa podatkowego, których wejście w życie miało miejsce w latach 2016-2021: jednolitego pliku kontrolnego, schematów podatkowych oraz strategii podatkowej. Poszukiwano odpowiedzi na pytania, czy zmiany zachodzące

---

<sup>11</sup> J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz (red.), *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2020, A. Franczak, rozdział II. Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika, § 7.

<sup>12</sup> Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 1, s. 17, cit. per. P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, C.H. Beck 2011.

w polskim systemie prawa podatkowego, w tym wprowadzenie nowych obowiązków informacyjnych wpływa na poprawę systemu podatkowego.

Badania doprowadziły do wniosku, że obowiązki informacyjne podatników wpisują się w trendy i transformacje systemów podatkowych na świecie, zmierzając do coraz dalej idącej transparentności i dialogu pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem. Przeobrażenie roli podatnika w poszczególnych krajach jest zróżnicowane i różnie oceniane w literaturze przedmiotu. Jednakże w polskim systemie prawa podatkowego zmiany nie mogą być ocenione w pełni pozytywnie. Istnieje zatem potrzeba dalszych zmian, przy szerszym wykorzystaniu narzędzi i technik informatycznych. Zatem wszystkie potencjalnie obowiązki informacyjne nakładane na podatników powinny uwzględniać te nowe globalne trendy, dostosowując je do potrzeb polskiego systemu.

Obowiązki informacyjne podatników mają znaczącą rolę w kształtowaniu systemu podatkowego. W sposób pośredni gromadzenie i analiza informacji dotyczących podatników ułatwia administracji podatkowej realizację podstawowej funkcji fiskalnej. Informacje przedstawione przez podatników w ramach realizacji tych obowiązków dają administracji podatkowej możliwość skupienia się na tych podmiotach, które wzbudzają podejrzenia co do prawidłowości rozliczeń podatkowych. Dzięki temu uczciwi podatnicy mogą prowadzić działalność w sposób niezakłócony.

Jednak nadmiar obowiązków informacyjnych i niejasno skonstruowane przepisy, a także częste ich zmiany, uniemożliwiają osiągnięcie idealnego systemu. Ponadto wprowadzanie nowych obowiązków generuje dodatkowe koszty po stronie zarówno podatników, jak i administracji podatkowej. Istotne jest, aby koszty te były ograniczone do minimum i konieczność ich ponoszenia wynikała z kwestii dostosowawczych, a nie ciągłego procesu ich wypełniania.

Digitalizacja i postęp technologiczny to zjawiska obecne w procesie wypełniania obowiązków podatkowych, towarzyszące podatnikom i administracji podatkowej na co dzień, jako nieodłączne elementy związane z wykonaniem, przekazaniem, jak i weryfikacją obowiązków. Nie ma innej możliwości niż dostosować procesy do daleko idącej automatyzacji i wykorzystania sztucznej inteligencji. Zmianom tym towarzyszyć musi uproszczenie i jednoznaczność regulacji prawnych oraz ograniczenie zakresu przekazywanych informacji w ten sposób, aby wypełnienie obowiązku nie wiązało się

z nadmiernymi trudnościami interpretacyjnymi po stronie podatnika, a proces analityczny (zautomatyzowany, wykorzystujący najnowocześniejsze narzędzia informatyczne) był po stronie administracji podatkowej. Z jednej strony obniży to koszty i ryzyko po stronie podatników, a z drugiej ograniczy błędy w przekazywanych informacjach i podniesie jakość wyniku analizy prowadzonej przez organy podatkowe.

Zjawiskiem niepożądanym byłoby, żeby proces weryfikacji prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych był przerzucony z administracji podatkowej na podatników. To oznaczałoby dodatkowe nakłady finansowe na przygotowanie danych wymaganych przez organy (wcześniej organy aktywnie zdobywały dane podczas kontroli)<sup>13</sup>. Dobrym rozwiązaniem wydaje się być wykorzystanie technologii *big data* w naturalnych systemach. W doktrynie wskazuje się nowe możliwości, które daje integracja *big data* z portalami lub naturalnymi platformami systemowymi, z których korzystają podatnicy, aby dostarczać jeszcze bardziej dostosowane do potrzeb usługi dla podatników<sup>14</sup>.

Jakość danych przekazywanych organom podatkowym zależy od podatnika. Badanie wykazało, że w wielu przypadkach sankcje nie zapewniają prawidłowości wykonania obowiązku przez podatnika. Jedynie rzetelne dane mogą być przedmiotem właściwej analizy organu podatkowego, a więc takiej, której rezultat będzie wartością do dalszego wykorzystania. W wielu przypadkach sankcje są niewspółmierne do przewinienia. Ten element w zestawieniu z nakładaniem sankcji na te normy sankcjonowane, które *de facto* nie dotyczą rzetelności wykonania obowiązku informacyjnego, wskazuje na słabą jakość regulacji.

System podatkowy wskutek wprowadzania kolejnych obowiązków informacyjnych zmienia się w kierunku coraz większej transparentności podatników. Należy zgodzić się z twierdzeniem, że jednym z kluczowych wyzwań współczesnej administracji podatkowej

---

<sup>13</sup> Przykładem mogą być skomplikowane przepisy dotyczące obowiązku informowania o schematach podatkowych – art. 86a-86o Ordynacji podatkowej.

<sup>14</sup> C. Gray, *Big data usage in revenue & public service agencies*, presentation at 2015 FTA Project Workshop, Accenture, Moscow, cit. per OECD (2016), *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, op.cit., s. 78-79.

jest utrzymanie równowagi między prawem do prywatności a potrzebą transparentności w sprawach podatkowych<sup>15</sup>.

Zmiany zachodzące w polskim systemie prawa podatkowego wymagają przebudowy, by w istotny sposób wpłynąć na usprawnienie systemu podatkowego. Kierunki dalszych zmian powinny dotyczyć: (i) uproszczenia przekazywanych danych przez podatników, (ii) maksymalnej automatyzacji ich udostępniania, (iii) pozostawienia elementu analizy i interpretacji po stronie administracji podatkowej, (iv) wykorzystania najnowocześniejszych narzędzi informatycznych przez administrację podatkową w celu skutecznego wykorzystania zebranych informacji. Wydaje się, że przy takim rozłożeniu obowiązków system sankcji byłby wykorzystywany marginalnie.

---

<sup>15</sup> A. Noroozi, *Taxpayer Rights: Privacy and Transparency*, *Tax Notes International*, 10 lipca 2017 r., cit. per: B. Brzeziński, A. Franczak, *Wymiana informacji podatkowych a ochrona praw podstawowych w sferze opodatkowania* – wyrok TSUE w sprawie Berlioz (C-682/15) DOI: 10.26106/atmz-md94, *Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego*, vol. XVII, A.D. MMXIX GŁOSA.