

Uniwersytet Śląski w Katowicach

Wydział Prawa i Administracji

Instytut Nauk Prawnych

Jeremiasz Kalus

**Raportowanie schematów podatkowych jako instrument przeciwdziałania
unikaniu opodatkowania**

Rozprawa doktorska

napisana pod kierunkiem

Prof. Dr hab. Jadwigi Glumińskiej - Pawlic

Katowice 2024

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wstęp	12
Rozdział I - Geneza i rys historyczny dyrektywy 2018/822, przyczyny powstania oraz rola OECD w jej tworzeniu	23
1. Informacje wstępne	23
2. Dyrektywa 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 roku	24
2.1 Przygotowania do podjęcia dyrektywy	24
2.2 Założenia dyrektywy i narzędzia współpracy w dziedzinie wymiany informacji podatkowych.....	26
2.3 Postanowienia dyrektywy utrudniające wymianę informacji	27
2.4. Ocena prawidłowości rozwiązań wdrożonych za pomocą dyrektywy	29
3. Dyrektywa 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r.	30
3.1 Wstępne założenia dyrektywy.....	30
3.2 Zmiany wprowadzone nowelizacją	31
3.3 Ocena wprowadzonych regulacji.....	32
4. Dyrektywa 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r.	33
4.1 Wstępne założenia dyrektywy.....	33
4.2 Propozycje zmian	34
4.3 Wnioski	36
5. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r.....	38
5.1 Wstępne założenia dyrektywy.....	38
5.2 Propozycje zmian	40
5.3 Wnioski	44
6. Rola OECD w tworzeniu dyrektywy 2018/822	46
7. Podsumowanie	49
Rozdział II - Schematy podatkowe – objaśnienia i definicje	51
1. Informacje wstępne	51
2. Cel regulacji	51
3. Analiza pojęć i zagadnień istotnych z zakresu schematów podatkowych.....	52
3.1 Definicja schematu podatkowego	52
3.2 Systematyka schematów podatkowych	55
3.2.1 Schemat podatkowy transgraniczny.....	55
3.2.2 Schemat podatkowy standaryzowany	56
3.2.3 Schemat podatkowy „inny niż transgraniczny”	58

3.3	Uzgodnienie.....	62
3.4	Kryterium głównej korzyści.....	66
3.5	Cechy rozpoznawcze	72
3.5.1	Ogólne cechy rozpoznawcze.....	72
3.5.2	Szczególne cechy rozpoznawcze	78
3.5.3	Inne szczególne cechy rozpoznawcze.....	79
3.6	Państwa o łagodnym reżimie podatkowym (tzw. raje podatkowe)	80
3.7	Podsumowanie.....	83
Rozdział III – Podmioty zobowiązane do raportowania oraz ich obowiązki w zakresie MDR		
85		
1.	Informacje wstępne	85
2.	Promotor – specyfika funkcjonowania i obowiązki	86
2.1.	Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję promotora.....	86
2.2.	Status promotora w przypadku osoby prawnej oraz rola osoby fizycznej działającej w ramach jej struktury	87
2.3.	Odpowiedzialność promotora jako osoby prawnej oraz odpowiedzialność osoby fizycznej działającej w ramach struktury osoby prawnej.....	94
2.4.	Promotor jako podmiot zagraniczny	97
2.5.	Obowiązki promotora w zakresie raportowania MDR	100
3.	Wspomagający – specyfika funkcjonowania i obowiązki.....	103
3.1.	Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję wspomagającego	103
3.2.	Obowiązki wspomagającego	107
4.	Korzystający – specyfika funkcjonowania i obowiązki.....	111
4.1.	Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję korzystającego.....	111
4.2.	Obowiązki korzystającego.....	114
4.2.1	Formularz MDR-1.....	114
4.2.2.	Formularz MDR-3.....	117
5.	Podsumowanie.....	118
Rozdział IV - Funkcjonowanie przepisów o schematach podatkowych w praktyce Krajowej Administracji Skarbowej		
121		
1.	Informacje wstępne	121
2.	Dane statystyczne zamieszczone w serwisie podatki.gov oraz ich struktura.....	122
2.1	Analiza danych	123
2.1.1	Złożone dokumenty	123
2.1.2	MDR-1	124
2.1.3	MDR-2	125

2.1.4 MDR-3	125
2.1.5. MDR-4	126
2.1.6 Doręczone potwierdzenia nadania NSP	126
2.1.7 Inne rozstrzygnięcia związane z obsługą informacji MDR	128
2.1.8 Schematy transgraniczne.....	131
2.2. Sprawozdanie Szefa KAS	131
2.3 Raport Ministra Finansów oraz Szefa KAS	133
2.4 Pierwsza interpretacja indywidualna w zakresie MDR	135
3. Formularze MDR	137
3.1 Informacje ogólne	137
3.2 MDR-1.....	137
3.3 MDR-2.....	139
3.4 MDR-3.....	140
3.5 MDR-4.....	140
4. Analiza czytelności formularzy MDR.....	141
4.1 Założenia	141
4.2. Wyniki.....	143
4.2.1 MDR-1	143
4.2.2 MDR-2	148
4.2.3 MDR-3	149
4.2.4 MDR-4	150
5. Podsumowanie	150
Rozdział V – Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa	155
1. Informacje wstępne	155
2. Tajemnica zawodowa	155
3. Raportowanie schematów podatkowych a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej	157
4. Konstytucyjność przepisów o MDR w kontekście tajemnicy zawodowej a wniosek do Trybunału Konstytucyjnego skierowany przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych	162
4.1 Uwagi wprowadzające	162
4.2. Pierwsza grupa zarzutów – art. 86b, art. 86d i art. 86f Ordynacji podatkowej 163	
4.3. Druga grupa zarzutów – art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 2 Konstytucji RP	167

4.4. Trzecia grupa zarzutów – art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 22 i art. 65 ust. 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP	168
4.5. Czwarta grupa zarzutów - art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 17 ust. 1, art. 45 ust. 1 i art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, w związku z art. 2 i wstępem do Konstytucji RP	172
4.6 Stanowisko Prokuratora Generalnego	173
4.7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego	175
4.7.1 Zarzuty podlegające umorzeniu	175
4.7.2 Zarzuty rozpatrywane merytorycznie	177
4.7.3 Skutki wyroku	180
5. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	182
5.1 Wyrok C-694/20 z 8 grudnia 2020 roku	182
5.2 Wyrok C-623/22 z 29 lipca 2024 roku	186
6 Tajemnica zawodów zaufania publicznego na tle obowiązków wynikających z dyrektywy 2018/822 w innych państwach	191
6.1 Jurysdykcje stosujące reżim dotyczący tajemnicy zawodowej w sposób tożsamy bądź zbliżony z brzmieniem dyrektywy 2018/822	192
6.2 Jurysdykcje stosujące przepisy dotyczące tajemnicy zawodowej z istotnymi zmianami względem dyrektywy 2018/822	195
7. Stanowisko przedstawicieli zawodów prawniczych i naukowców w zakresie raportowania MDR w kontekście obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej	207
7.1 Informacje wstępne	207
7.2. Wyniki badań	208
7.2.1 Adwokaci i radcowie prawni	208
7.2.2 Doradcy podatkowi	209
7.2.3 Biegli rewidenci	211
7.3 Analiza wyników i wnioski	212
6.3.1 Adwokaci i radcowie prawni	212
6.3.2 Doradcy podatkowi	214
6.3.3 Biegli rewidenci	216
7.3.4 Wnioski	218
8. Podsumowanie	219
Rozdział VI - Prawidłowość implementacji przepisów o MDR do polskiego porządku prawnego w świetle zasad konstytucyjnych	221
1. Informacje wstępne	221

2. Prawidłowość implementacji dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego	221
2.1 Cele dyrektywy i ustawy transponującej	221
2.2 Konstytucyjność przepisów o schematach podatkowych	223
2.2.1 Zasada sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania.....	224
2.2.2 Zasada określoności przepisów prawa, zasada pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz zasada ochrony zaufania do państwa i prawa.....	225
2.2.3 Zasada proporcjonalności.....	235
3. Podsumowanie	245
Rozdział VII - Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR i przypadki kłopotliwe	247
1. Informacje wstępne	247
2. „Agresywne planowanie podatkowe” jako źródło przepisów MDR	248
2.1 Informacje ogólne i historyczne w kontekście działalności OECD	248
2.2 Uzasadnienie dyrektywy 2018/822 i dokumenty procesu legislacyjnego	250
2.3 Pojęcia „optymalizacji podatkowej”, „planowania podatkowego” i „oszczędzania podatkowego”	252
2.3.1 Optymalizacja podatkowa	253
2.3.2 Planowanie podatkowe	253
2.4 Pojęcia „unikania opodatkowania” i „uchylania się od opodatkowania” oraz „agresywnej optymalizacji (planowania) podatkowego”	255
2.4.1 Unikanie opodatkowania	255
2.4.2 Uchylenie się od opodatkowania	260
2.4.3 Agresywne planowanie podatkowe	263
3. Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów MDR.....	272
3.1 Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem wartości firmy	272
3.2 Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem spółek zagranicznych	277
3.3 Optymalizacja podatkowa związana z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend	280
3.4 Przykłady schematów podatkowych wskazanych w Objasnieniach podatkowych	283
4. Wniosek o interpretację indywidualną prawa podatkowego	287
4.1 Zagadnienia wskazane we wniosku	287
4.2. Wynik skierowania wniosku o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego	289
5. Podsumowanie	295
Wnioski końcowe.....	299

BIBLIOGRAFIA	311
Artykuły naukowe	311
Akty prawa polskiego	322
Akty prawa obcego	325
Orzecznictwo	328
Inne	331
Krajowe materiały legislacyjne	333
Międzynarodowe i unijne materiały legislacyjne	334
Zbiory aktów prawnych	336
Źródła internetowe	336
Wykaz ilustracji	338

Wykaz skrótów

ATAD – ang. Anti Tax Avoidance Directive

BEPS – ang. Base erosion and profit shifting

CCBE – ang. Council of Bars and Law Societies of Europe

CIT – Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.)

CRS – ang. Common Reporting Standard

ECOFIN - Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych

EKES - Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny

EKPC - Europejska konwencja praw człowieka

EOG – Europejski Obszar Gospodarczy

ePUAP - Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej

EWG – Europejska Wspólnota Gospodarcza

G20 - grupa skupiająca 19 państw oraz Unię Europejską i Unię Afrykańską której celem jest dyskusja nad wspólną polityką finansową.

G7 - grupa siedmiu państw które tworzą największe rozwinięte gospodarki i demokracje na świecie: Stany Zjednoczone Japonia Niemcy Wielka Brytania Francja Włochy i Kanada

GAAR – ang. General Anti Avoidance Rules

IFA – ang. International Fiscal Association

k.c. – Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.)

k.k. – Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.).

k.k.s. – Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).

k.p.k. - Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 37 z późn. zm.).

k.s.h. - Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

KIDP – Krajowa Izba Doradców Podatkowych KIS – Krajowa Informacja Skarbowa

KIS – Krajowa Informacja Skarbowa

KPP – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

KRDP – Krajowa Rada Doradców Podatkowych

KRS – Krajowy Rejestr Sądowy

Legalis – dostęp do publikacji za pomocą Internetowego Systemu Informacji Prawnej Legalis
<https://www.legalis.pl/>

LEX – dostęp do publikacji za pomocą Internetowego Systemu Informacji Prawnej LEX
<https://www.lex.pl/>

MDR – ang. Mandatory Disclosure Rules

MF – Ministerstwo Finansów

NIP – Numer Identyfikacji Podatkowej

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

NSP – numer schematu podatkowego

OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

OLAF – pol. Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych

OP – Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.).

PARP - Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości

PESEL - Powszechny Elektroniczny System Ewidencji Ludności

PG – Prokurator Generalny

PIT – Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).

PSD – ang. Parent Subsidiary Directive

RE – Rada Europy

RP – Rzeczpospolita Polska

RPO – Rzecznik Praw Obywatelskich

SN – Sąd Najwyższy

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UE – Unia Europejska

USP - Ustawa o porozumieniach sprawozdawczych w zakresie podatków fińskich z dnia 30.12.2019/1559 (fin. *Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla*).

VAT – ang. Value-added tax

WE – Wspólnoty Europejskie

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

ZCP – Zorganizowana część przedsiębiorstwa

ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu

Wstęp

Tematyka niniejszej rozprawy dotyczy opisu instytucji raportowania schematów podatkowych MDR¹ oraz wpływu ów instrumentu na przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania. Do tej pory brak bowiem kompleksowych badań o charakterze prawnopodatkowym traktujących o zjawisku będącym przedmiotem niniejszego opracowania. Istniejące publikacje naukowe są w większości przypadków komentarzami do przepisów Ordynacji podatkowej² lub analizami poszczególnych zagadnień związanych z MDR i nie odnoszą się kompleksowo do całości instytucji. Niniejsza praca jest zatem próbą możliwie pełnego przedstawienia wszelkich aspektów dotyczących wskazanego zagadnienia ze szczególnym uwzględnieniem problematyki mogącej przyczynić się tak do lepszego stosowania analizowanych przepisów, jak i do wyjaśnienia prostych, ale także skomplikowanych płaszczyzn ich funkcjonowania. Ponadto stanowi ona kompendium kierunków interpretacyjnych i hipotez badawczych dających szersze pole do dalszych badań oraz rozważań doktrynalnych. Oprócz wskazanych kwestii podjęta zostanie także próba oceny implementowanych przepisów – zarówno z perspektywy prawa podatkowego, jak i prawa konstytucyjnego.

Dodatkowym uzasadnieniem słuszności obranego kierunku badawczego, oprócz braku kompleksowych publikacji na wskazany temat, jest również nowatorstwo projektu, zakładające wykorzystanie eksperymentalnych metod pozyskania danych oraz badanie prawidłowości funkcjonowania opisywanych norm prawnych z punktu widzenia tak administracji skarbowej, jak i pełnomocników profesjonalnych oraz przedsiębiorców. Autor zakłada również stworzenie projektu własnego schematu podatkowego oraz skierowanie go w postaci wniosku o interpretację podatkową do właściwego organu skarbowego celem pozyskania dodatkowych danych badawczych.

Aby prawidłowo nakreślić motywy oraz wskazać przyczyny, które legły u podstaw ustanowienia przepisów będących przedmiotem niniejszej pracy należy się cofnąć do roku 1977³, kiedy to powstał pierwszy akt legislacyjny na szczeblu UE traktujący o zagadnieniu unikania opodatkowania (wówczas głównie względem podatku akcyzowego) i szczególnej roli międzynarodowej wymiany informacji podatkowych w powyższym zakresie. Powstanie

¹ ang. Mandatory disclosure rules – MDR. w Polsce – raportowanie schematów podatkowych.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 771 ze zm.) (dalej: Ordynacja podatkowa lub OP).

³ Dyrektywa z 19 grudnia 1977 roku 77/799/EWG dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011) (dalej: dyrektywa 77/799/EWG).

wskazanego aktu było wyrazem sprzeciwu państw członkowskich wobec zjawiska coraz większych nadużyć finansowych mających miejsce na kontynencie europejskim, które odbywały się za pośrednictwem tzw. „rajów podatkowych”, zyskujących w tamtym czasie na popularności. Wskazana dyrektywa doczekała się nowelizacji dopiero w roku 2004⁴. Nie przyniosła ona jednak oczekiwanych zmian w dziedzinie zwalczania zjawiska unikania opodatkowania, a jej charakter był czysto deklaratoryjny. Dopiero w 2011 roku przestarzałe ustawodawstwo, nieprzystające do nowoczesnych metod unikania opodatkowania, zostało uchylone przez nową dyrektywę Rady o oznaczeniu 2011/16/UE⁵ z dnia 15 lutego 2011 r. W dokumencie tym po raz kolejny podkreślono, że postępujący proces globalizacji powoduje, że coraz większego znaczenia nabiera potrzeba wzajemnej pomocy państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania. Mając na uwadze ponadprzeciętny wzrost mobilności podatników, liczbę transakcji transgranicznych, internacjonalizację handlu oraz instrumentów finansowych dla pojedynczych państw członkowskich, niemożliwe staje się prawidłowe określanie wysokości należnych podatków w sposób samodzielny przez poszczególne państwa. Te narastające trudności miały wpływ na funkcjonowanie ówczesnych systemów podatkowych i prowadziły do powstawania zjawiska podwójnego opodatkowania, które w konsekwencji skłaniało podatników do oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania poprzez poszukiwanie korzystniejszych możliwości lokowania kapitału w tzw. rajach podatkowych, podczas gdy uprawnienia kontrolne państw pozostawały na szczeblu krajowym. Sytuacja ta kreowała ponadprzeciętne zagrożenie tak dla funkcjonowania rynku wewnętrznego poszczególnych państw członkowskich, jak i dla całego rynku UE. W uzasadnieniu do opisywanego aktu prawnego uznano, że obowiązkowa automatyczna wymiana informacji bez warunków wstępnych jest najskuteczniejszym środkiem usprawniającym prawidłowe naliczanie podatków w sytuacjach transgranicznych i najlepszym sposobem zwalczania oszustw podatkowych. Ustalono również sztywne terminy realizacji wniosków oraz wyeliminowano możliwość odmowy przekazywania informacji m.in. z powodu braku interesu własnego, faktu znajdowania się informacji w zasobach banku, bądź innej prywatnej instytucji finansowej, pełnomocnika lub osoby działającej w charakterze przedstawiciela lub powiernika. Wykluczono także możliwość odmowy przekazywania informacji z uwagi na fakt, że dotyczą

⁴ Dyrektywa Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych oraz dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 359 z 4.12.2004).

⁵ Dyrektywa Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011), (dalej: dyrektywa 2011/16/UE).

one udziałów własnościowych w osobie prawnej, co pod rządami dotychczasowej dyrektywy było praktyką powszechnie stosowaną, a paraliżującą działania kontrolne względem niektórych podmiotów. Ustalono również, że odmowa udzielenia informacji może nastąpić wyłącznie w ściśle określonym, wąskim katalogu przypadków, uwzględniając przy tym pewne interesy prywatne, które należy chronić, a także interes publiczny. Ponadto dla przeciwwagi, by chronić interesy podatników uniemożliwiono jednocześnie zwracanie się o informacje, które nie są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika.

Pomimo wprowadzenia wielu skutecznych narzędzi umożliwiających walkę z agresywną optymalizacją podatkową (jak wskazane zostało w motywach dyrektywy 2018/822⁶), a co za tym idzie wielokrotnych zmian mających na celu rozszerzenie katalogu środków, które organy podatkowe mogły stosować w odpowiedzi na agresywne planowanie podatkowe, dyrektywa 2011/16/UE nie zmniejszyła wskazanego zjawiska w sposób oczekiwany. Ówczesne ramy podatkowe nadal wymagały wzmocnienia w pewnych szczególnych aspektach dotyczących przejrzystości transgranicznych operacji podatkowych. O ile jednak w uzasadnieniu poprzedniego aktu zwracano uwagę na masowość i powszechne występowanie organizacji o charakterze międzynarodowym stosujących agresywne planowanie podatkowe, o tyle najnowsza dyrektywa identyfikuje ten problem nieco inaczej, wskazując przede wszystkim na fakt, że struktury planowania podatkowego stały się szczególnie złożone i wyrafinowane, ponadto jeszcze częściej wykorzystują one zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego UE. Struktury takie bazują w dużej mierze na uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje i powodują przenoszenie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub redukcję całkowitego poziomu zobowiązań podatnika.

Stając naprzeciw wskazanym problemom, Komisja Europejska została wezwana do podjęcia inicjatyw mających na celu wdrożenie przepisów wspólnotowych dotyczących obowiązkowego ujawniania informacji w zakresie uzgodnień noszących znamiona potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z założeniami 12 projektu OECD dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. W tym kontekście Parlament Europejski wskazał na konieczność zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają przedsiębiorcom w tworzeniu uzgodnień mogących prowadzić do unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Rozwiązanie to zostało zaplanowane

⁶ Dyrektywa Rady z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 39 z 5.06.2018).

we wskazany sposób z uwagi na poprzednie problemy z wykonywaniem regulacji w zakresie ustalenia standardów automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych (CRS⁷). Potrzeba wprowadzenia opisywanych przepisów została również podkreślona w deklaracji z Bari z dnia 13 maja 2017 r., wydanej przez ministrów finansów państw grupy G7, którzy wezwali OECD do zajęcia się uzgodnieniami służącymi przeciwdziałaniu obchodzeniu sprawozdawczości na mocy wspólnego standardu do wymiany informacji lub służącymi zapewnieniu właścicielom rzeczywistym ochrony, jaką dają nieprzejrzyste struktury, przy uwzględnieniu wzorcowych zasad obowiązkowego ujawniania inspirowanych podejściem przyjętym w odniesieniu do uzgodnień umożliwiających unikanie opodatkowania nakreślonych w sprawozdaniu dotyczącym działania 12 dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków⁸.

Efektem powyższych działań są przepisy o raportowaniu schematów podatkowych MDR. Uznać można zatem, że wymienione normy są uzupełnieniem, poprawieniem oraz rozszerzeniem przepisów CRS, bowiem okazało się, że sama informacja o rezydencji podatkowej klienta instytucji finansowej może być niewystarczająca. W zakresie zwalczania nieuczciwych praktyk na gruncie podatkowym obrano niezwykle nowatorską i trafną strategię zakładającą konieczność ujawnienia „ruchu przeciwnika”⁹ tj. sposobów unikania opodatkowania przez samych zainteresowanych, a konkretniej przez osoby wykształcone w dziedzinie podatków, które zainteresowanym to umożliwiają, czyli w głównej mierze doradców podatkowych i innych pełnomocników profesjonalnych.

Obowiązujące od 1.01.2019 r. przepisy Rozdziału 11a Działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa są implementacją wskazanego prawodawstwa unijnego w zakresie raportowania informacji o schematach podatkowych. Transpozycja przepisów nastąpiła natomiast za pośrednictwem Ustawy z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁰. Wdrożenie owych przepisów do polskiego ustawodawstwa spowodowało dodanie do Ordynacji podatkowej nowego

⁷ ang. Common Reporting Standard - CRS. w Polsce - standard automatycznej wymiany informacji w kwestiach opodatkowania.

⁸ Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>. Dostęp: 20.11.2020 r.

⁹ B. Kubista, *citing.TAX, czyli z przekazem o podatkach. #5 Kilka słów o wrogu, wizji i strategii podatkowej*, <https://glc.pl/blog/citing-tax-czyli-z-przekasem-o-podatkach-5-kilka-slow-o-wrogu-wizji-i-strategii-podatkowej/>. Dostęp: 20.11.2020 r.

¹⁰ Dz.U. z 2018 poz. 2193 ze zm.

rozdziału oznaczonego numerem 11A i zatytułowanego: „informacje o schematach podatkowych”, a wewnątrz niego przepisów od art. 86a do art. 86o.

W doktrynie prawa podatkowego podnoszone są jednak głosy, co do nieprawidłowej implementacji wskazanych przepisów dyrektywy stojących w sprzeczności m.in. z wykładnią prounijną¹¹, która, jak zostało wskazane w uzasadnieniu do projektu ustawy transponującej¹², powinna stanowić najpełniejszą realizację zapisów dyrektywy. Niestety jak wynika z analizy porównawczej tekstu źródłowego oraz wdrożonego niektóre pojęcia dyrektywy zostały przez polskiego ustawodawcę implementowane w sposób dowolny (np. kryterium głównej korzyści, kryterium transgraniczne czy zagadnienie uzgodnień kwalifikowanych). Równie istotne w powyższym kontekście jest także poruszenie kwestii odwrotnej dyskryminacji oraz proporcjonalności i zasadności rozwiązań stanowiących modyfikację przepisów o MDR¹³, dokonanych przez polskiego ustawodawcę. Zbadania wymaga również fakt, czy dodanie nowych warunków, np. obligujących polskich podatników do ujawniania tzw. krajowych schematów podatkowych, nie stanowi wykroczenia poza intencję ustawodawczą organów europejskich. Autor zamierza ponadto poddać analizie stanowisko doradców podatkowych podnoszących niekonstytucyjność powyższych przepisów w odniesieniu do zagadnienia naruszenia tajemnicy zawodowej¹⁴.

Problemem badawczym poruszonym w niniejszej pracy jest ustalenie, czy i ewentualnie, w jaki sposób obowiązek raportowania schematów podatkowych przyczynia się do przeciwdziałania zjawisku unikaniu opodatkowania i jaka jest skuteczność owych instytucji, ponadto, jakie zagrożenia niesie ze sobą ich wdrożenie w kształcie przyjętym przez polskiego ustawodawcę. Z tak postawionym problemem badawczym związana jest także próba znalezienia odpowiedzi na pytanie: *Czy możliwe jest zlikwidowanie lub znaczne zmniejszenie skali agresywnej optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem tzw. terytoriów i obszarów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową przyczyniającą się do postępującej luki podatkowej w budżecie państwa?*

Kolejnym problemem badawczym niniejszej pracy będzie ustalenie, jakie okoliczności prawne i faktyczne wpływają na skuteczność określonych procedur raportowania schematów

¹¹ A. Ladziński, D. Wasiluk, *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*. „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 5, s. 9-16.

¹² Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 94.

¹³ Wg. T. Tridimasa zasada proporcjonalności jest jedną z najważniejszych zasad UE, która zapewnia równowagę legislacyjną na poziomie UE. Zob. R. Schütze, T. Tridimas, *The Principle of Proportionality, in Oxford Principles of European Union Law*, „Oxford University Press” 3/2018, s. 243-264.

¹⁴ Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych.

podatkowych oraz czy administracja skarbowa jest na tyle wydolna, by w obecnym kształcie zagwarantować terminową realizację składanych wniosków, czyli w konsekwencji skorzystać z implementowanych przepisów w celu ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Istotnym zagadaniem, powiązaniem ze wskazanymi kwestiami, jest również obecny paraliż Krajowej Administracji Skarbowej spowodowany faktem raportowania wszelkich rozwiązań optymalizacyjnych stosowanych przez polskich przedsiębiorców.

Nie są to zagadnienia natury jedynie teoretycznej, bowiem implikują one przede wszystkim niezwykle daleko idące konsekwencje natury praktycznej. Charakterystyczną cechą dla prawa podatkowego jest przeciwstawność interesów podmiotów podatnika oraz państwowego aparatu skarbowego. Na kanwie niniejszych przepisów, podmiotami zainteresowanymi we wskazanym stanie prawnym będą również osoby niebędące bezpośrednio uczestnikami stosunków prawopodatkowych, ale asystujące im w różnych rolach (doradcy podatkowi, adwokaci, księgowi). Jest to kolejna cecha odróżniająca poddawaną badaniu instytucję od pozostałych zagadnień prawa podatkowego.

Przedmiotem badań niniejszego opracowania jest analiza opisanych regulacji prawnych oraz orzecznictwa, zarówno sądów powszechnych poszczególnych szczebli, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych (w tym NSA), jak również TSUE oraz aktów indywidualnych organów krajowej administracji skarbowej (interpretacje indywidualne oraz objaśnienia podatkowe), a także innych aktów dotyczących poruszanej problematyki pochodzących od pozostałych organów. Ponad powyższe autor zakłada przyrównanie polskiego stanu prawnego w wybranych aspektach do rozwiązań przyjętych w ustawodawstwie innych państw Unii Europejskiej.

Wskazana analiza ma ponadto na celu ukazanie tendencji orzeczniczych oraz decyzyjnych, jak również znalezieniu regularności w omawianym zakresie w celu ustalenia, ugruntowania i ustabilizowania zagadnień niejasnych i problematycznych, a także wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych i dotarcie do intencji prawodawcy w zakresie przyjęcia omawianych przepisów oraz ocenę zasadności owych legislacji z punktu widzenia prawidłowości ich działania w sferze praktycznej.

Niniejsza praca badawcza została oparta na hipotezie, zgodnie z którą konieczność raportowania schematów podatkowych skutecznie ogranicza dopuszczalność tworzenia międzynarodowych struktur optymalizacyjnych z wykorzystaniem rajów podatkowych, a tym samym skutecznie zapobiega erozji podstawy opodatkowania¹⁵.

¹⁵ ang.: ang. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS. w Polsce - erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków.

Zauważalnie dużym problemem analizowanych zagadnień jest określenie wyraźnej granicy w ingerencji organów państwowych (organów podatkowych) w wolność prowadzenia działalności gospodarczej w wybranym państwie (wraz z uwzględnieniem wolności przepływu towarów i usług na rynku UE) oraz zagwarantowanych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przywilejów, zapewniających osobom wykonującym zawody zaufania publicznego prawidłowe ich wykonywanie z poszanowaniem nienaruszalności tajemnicy przedsiębiorstwa i tajemnicy zawodowej. Ponadto istotnym zagadnieniem badawczym jest próba określenia granicy pomiędzy *agresywną optymalizacją podatkową* (czy też – agresywnym planowaniem podatkowym¹⁶), a zgodnymi z prawem krajowym działaniami mającymi na celu oszczędzanie podatkowe czy też legalną optymalizację (jak również wyjaśnienie różnic pomiędzy wskazanymi pojęciami).

Ze względu na charakter problemu badawczego oraz związki zachodzące między poszczególnymi okolicznościami, które wydają się być kluczowe dla analizy powyższej tezy, konieczne było przyjęcie poniższych pomocniczych hipotez badawczych, których weryfikacja zostanie przeprowadzona w czynionych przez autora rozważaniach.

Zgodnie z pierwszą hipotezą pomocniczą, w przyjętym w polskim systemie prawnym kształcie, obowiązek raportowania schematów podatkowych wynikający z zagrożenia stosowania przez podmioty gospodarcze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego stoi w sprzeczności z możliwością wykorzystywania dozwolonych metod optymalizacji i planowania podatkowego wynikającą z przepisów prawa krajowego.

Zgodnie z drugą hipotezą wymiar nakładanych kar w związku z niewywiązaniem się z obowiązków raportowania schematów podatkowych sprzeciwia się zasadzie proporcjonalności zawartej w konstytucji.

Zgodnie z trzecią hipotezą, implementowane przepisy funkcjonujące w obecnym kształcie są nieskuteczne z uwagi na masowe raportowanie przez podatników wszelkich rozwiązań mogących mieć jakikolwiek wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych. Tym samym skuteczność działania organów skarbowych jest wysoce ograniczona, pomimo zaangażowania znacznych sił i środków, które nie przynoszą wymiernych efektów.

Czwarta hipoteza zakłada, że obowiązek raportowania schematów podatkowych w przyjętym przez polskiego ustawodawcę kształcie narusza tajemnicę osób wykonujących zawody zaufania publicznego związane z posiadaniem wiedzy na temat rozwiązań

¹⁶ J. Kalus, *Wybrane aspekty optymalizacji podatkowej*, (niepublikowana praca magisterska), Archiwum Prac Dyplomowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach. 2020, s. 5.

podatkowych, które mogą być kwalifikowane jako schematy podatkowe (doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni).

Piąta hipoteza zakłada, że działalność naukowa w zakresie dotyczącym schematów podatkowych nie może zostać uznana za schemat podatkowy bez konkretyzacji działań wobec podmiotu korzystającego, tym samym osoba publikująca w formie prac naukowych rozwiązania mogące zostać uznanymi za schematy podatkowe nie może występować w roli promotora ani wspomagającego (pośrednika) nawet jeżeli wykonuje jeden z zawodów, na który nałożone są obowiązki raportowe.

Zgodnie z szóstą hipotezą sformułowanie przesłanki dla uznania danego rozwiązania za schemat podatkowy zostały przez ustawodawcę polskiego sformułowane w sposób nieprecyzyjny i niespójny z Dyrektywą 2018/822, co z kolei prowadzi do powstania licznych wątpliwości interpretacyjnych, a tym samym problemów w prawidłowym i zgodnym z założeniami stosowaniem instytucji, tak aby była ona przydatna dla organów skarbowych.

Przyjęta w pracy teza oraz wskazane hipotezy badawcze określają obszar badań oraz przyjęte w pracy metody badawcze.

Rozprawa składa się oprócz wstępu i podsumowania z dziewięciu rozdziałów oraz spisu literatury wykorzystanej w czynionych rozważaniach. W celu dokładniejszego przedstawienia tematu oraz wyników przeprowadzonych badań, w pracy wykorzystano także schematy graficzne oraz tabele.

W rozdziale I zatytułowanym „Geneza i rys historyczny dyrektywy 2018/822, przyczyny powstania oraz rola OECD w jej tworzeniu” przedstawione zostaną problemy, które legły u podstaw powstania wskazanego ustawodawstwa z uwzględnieniem inicjatyw poprzedzających przepisy o schematach podatkowych, jak również porównanie rozwiązań prawnych zastosowanych w poszczególnych generacjach prawodawstwa unijnego traktującego o kwestii unikania opodatkowania we wskazanych aspektach.

Rozdział II pt. „Schematy podatkowe – objaśnienia i definicje” przedstawia kluczowe pojęcia z zakresu MDR, których znajomość obliuguje do prawidłowego rozumienia wskazanego zagadnienia, jak również korzystania z instytucji. Rozdział ten ma na celu wskazać poszczególne elementy schematów podatkowych, których analiza jest istotna przy praktycznym wykorzystaniu przepisów jej dotyczących. Przenalizowane zostaną, m.in. pojęcia takie jak: schemat podatkowy, uzgodnienie transgraniczne, uzgodnienie standaryzowane czy cecha rozpoznawcza. Rozdział stanowi częściowe rozstrzygnięcie szóstej hipotezy pomocniczej.

Rozdział III zatytułowany „Podmioty zobowiązane do raportowania oraz ich obowiązki w zakresie MDR” stanowi opis katalogu podmiotów, na których ciążyą obowiązki związane z raportowaniem MDR. Rozdział w sposób szczególny porusza problematykę definicji pojęcia „pośrednika” użytego w art. 1 ust. 1 ppkt b pkt 21 dyrektywy 2018/822. Ponadto rozstrzygnięty zostanie dysonans pojęciowy określający, czy zwrot „pośrednik” – używany na gruncie dyrektywy jest tożsamy z określeniem „wspomagający” – użytym w Ordynacji podatkowej. Rozdział stanowi częściowe rozstrzygnięcie szóstej hipotezy pomocniczej.

Rozdział IV zatytułowany „Funkcjonowanie przepisów o schematach podatkowych w praktyce Krajowej Administracji Skarbowej” ma na celu omówienie aspektu administracyjnego dotyczącego obowiązku raportowania schematów podatkowych. Na kanwie tej części pracy zbadane zostaną formularze urzędowe przeznaczone do składania raportów, a także wskazane zostaną ewentualne niejasności i problemy. Ponadto autor zamierza przeprowadzić eksperyment w postaci przedłożenia wskazanych formularzy przedsiębiorcom różnej wielkości, reprezentującym kilka gałęzi gospodarczych oraz przedstawicielom zawodów prawniczych i w ten sposób zbadać czytelność oraz znajomość przepisów w powyższym zakresie. W dalszej kolejności autor zamierza przeprowadzić badanie dostępnych danych statystycznych oraz dokumentów urzędowych traktujących o MDR oraz opisać interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów o schematach podatkowych, a następnie opisać wyniki zgromadzonych informacji i wyciągnąć z nich wnioski, co do prawidłowości funkcjonowania wdrożonych przepisów. Zgodnie z powyższym w rozdziale tym wyjaśnione zostaną zagadnienia związane z trzecią hipotezą pomocniczą.

Rozdział V zatytułowany „Raportowanie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa poszczególnych zawodów zaufania publicznego” poświęcony zostanie analizie wskazanego zagadnienia z uwzględnieniem przepisów prawnych dotyczących obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych nałożonych na poszczególne zawody zaufania publicznego, jak również rozwiązań podobnych stosowanym w powyższym zakresie w innych państwach UE ze specjalnym uwzględnieniem statusu doradcy podatkowego. W dacie 19 grudnia 2019 roku w powyższym zakresie KIDP złożyła wnioski do TK o zbadanie zgodności przepisów z konstytucją¹⁷, toteż rozdział zostanie również wzbogacony o analizę wskazanego wyroku oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Tym samym w powyższym rozdziale rozstrzygnięta zostanie czwarta hipoteza pomocnicza.

¹⁷ Ł. Zalewski, *Schematy podatkowe: Doradcy podatkowi zaskarżyli przepisy o MDR*, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/artykuly/1447410,mdr-schematy-podatkowe-skarga.html> (dostęp: 21.01.2022).

W rozdziale VI zatytułowanym „Prawidłowość implementacji przepisów o MDR do polskiego porządku prawnego oraz różnice względem innych państw” przedstawione zostaną poglądy autora oraz argumenty statuujące stanowisko co do prawidłowości implementacji przepisów dyrektywy 2018/822 do prawa polskiego w porównaniu z efektami wdrożenia wybranych instytucji dotyczących powyższych przepisów z porządkami prawnymi innych państw europejskich. Ponadto poruszona zostanie kwestia prawidłowości określenia wysokości kar finansowych stosowanych przy uchybieniach w zakresie raportowania schematów podatkowych oraz różnice w określeniu zakresu raportowania schematów podatkowych w polskim porządku prawnym, jak również w prawie innych państw. Rozdział ten zawiera rozstrzygnięcie drugiej hipotezy pomocniczej.

W rozdziale VII pt. „Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR” przedstawione zostaną problemy związane z możliwością stosowania legalnej optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR oraz ukazane zostaną możliwości i zagrożenia w powyższym zakresie. W tym miejscu opisany zostanie również eksperyment, w toku którego autor zamierza pozyskać opinie organów podatkowych o możliwości kwalifikowania działalności naukowej i szkoleniowej jako czynności optymalizacyjnych objętych zakresem przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. W rozdziale tym rozstrzygana jest pierwsza i piąta hipoteza pomocnicza.

Zamieszczone na końcu pracy „Wnioski końcowe” zawierają rozstrzygnięcie hipotezy, na której oparta została niniejsza rozprawa oraz ujednoczenie wniosków w zakresie postawionych hipotez i pytań badawczych. Ponadto sformułowane zostaną uwagi poczynione przez autora w trakcie przygotowywania niniejszej rozprawy, a także wnioski *de lege ferenda*.

W rozprawie, oprócz problematyki dogmatyczno-prawnej i prawno- porównawczej, przedstawione zostały również aspekty praktyczne dotyczące administracji publicznej (skarbowej), a także przedsiębiorców jako grupy dotkniętej w największym stopniu wskazanymi zmianami. Praca realizuje szeroki zakres tematyczny poprzez przekrojowe i kompleksowe spojrzenie autora na postawione problemy, dzięki czemu zrealizowany zostanie zarówno aspekt teoretyczny, jak i praktyczny owych regulacji. W toku gromadzenia informacji niezbędnych do prawidłowego przedstawienia tematu, jak również analizy wniosków z nich płynących autor posługuje się wieloma metodami badawczymi (wykraczającymi poza typowe dla nauk prawnych narzędzia) celem dokładniejszego zbadania zjawiska i wyciągnięcia wniosków o dużym znaczeniu dla doktryny, jak i praktyki prawa podatkowego.

Metodologia badań w niniejszej pracy doktorskiej opiera się na zastosowaniu trzech kluczowych metod badawczych: metody prawno-porównawczej, historycznej oraz

eksperymentalnej. Każda z nich wnosi istotny wkład w całościowy proces analizy problematyki oraz umożliwia dogłębne zrozumienie badanych zagadnień jak i wyciągnięcie wartościowych wniosków, w tym postulatów *de lege ferenda*.

Metoda prawno-porównawcza została zastosowana w niniejszej pracy na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze w zakresie porównania treści tekstu pierwotnego oraz implementowanego, jak również w zakresie zestawienia rozwiązań przyjętych w wybranych aspektach przez inne państwa. Metoda ta pozwoliła ona na porównanie rozwiązań prawnych stosowanych na gruncie Dyrektywy 2018/822 i Ordynacji podatkowej oraz w różnych jurysdykcjach, co z kolei umożliwiło identyfikację prawidłowości przyjętych rozwiązań i odniesienie jej do praktyki międzynarodowej. Analiza porównawcza uwzględniała nie tylko teksty aktów prawnych, ale także innych dokumentów (np. stanowiska przedstawicieli Belgijskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych), w tym orzecznictwa TSUE, co wzbogaciło ocenę rozwiązań w poszczególnych systemach prawnych.

Metoda historyczna stanowiła istotny element analizy ewolucji regulacji prawnych dotyczących badanego zagadnienia. Poprzez badanie genezy i rozwoju przepisów prawnych, możliwe było ustalenie przyczyn oraz skutków wprowadzanych zmian, a także zrozumienie, w jaki sposób historyczne wydarzenia wpłynęły na kształtowanie się obecnych regulacji. Wykorzystanie tej metody umożliwiło także ocenę ciągłości oraz przerw w rozwoju norm prawnych.

Metoda eksperymentalna została wykorzystana do oceny skuteczności wybranych rozwiązań prawnych w praktyce. Przeprowadzono kontrolowane badania, w których testowano hipotezy dotyczące funkcjonowania konkretnych regulacji w określonych warunkach. Dzięki tej metodzie możliwe było uzyskanie empirycznych danych, które wsparły analizę teoretyczną oraz pozwoliły na zweryfikowanie założeń dotyczących efektywności badanych rozwiązań.

Rozprawa uwzględnia stan prawny na dzień 25 września 2024 r.

Rozdział I - Geneza i rys historyczny dyrektywy 2018/822, przyczyny powstania oraz rola OECD w jej tworzeniu

1. Informacje wstępne

Niniejszy rozdział poświęcony zostanie genezie powstania idei raportowania schematów podatkowych MDR oraz wskazaniu aktów prawnych poprzedzających dyrektywę 2018/822, jak również analizę rozwiązań w nich zwartych.

Unikanie opodatkowania jest problemem sięgającym początków funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego, natomiast ułatwienia na gruncie wymiany towarowo-pieniężnej pomiędzy państwami członkowskimi otworzyły drogę do transgranicznego lokowania kapitału, a tym samym do dogodnego korzystania przez przedsiębiorców z jurysdykcji podatkowych poszczególnych krajów Wspólnoty Europejskiej. Rozważany problem zaczął być widoczny dla organów Wspólnoty w drugiej połowie XX wieku, w szczególności po utworzeniu EWG, czego konsekwencją było rozszerzenie wymiany gospodarczej o towary inne niż węgiel i stal. Możliwości w zakresie konkurencji podatkowej¹⁸, które pojawiły się wówczas wynikały głównie z założeń dotyczących kształtowania polityki podatkowej UE. Państwa członkowskie miały bowiem swobodę w ustalaniu stawek podatkowych w zakresie podatków krajowych, natomiast jedynym wymogiem było poszanowanie harmonizacji podatków pośrednich (m. in. podatków akcyzowych oraz podatku VAT¹⁹). Prawdą jest, że organy WE postulowały w owym czasie tworzenie prawa podatkowego z uwzględnieniem neutralności i przeciwdziałania powstawaniu szkodliwej konkurencji podatkowej, natomiast intencje te nie miały żadnego pokrycia w ustawodawstwie. Wspólnota jako organizacja międzynarodowa o krótkiej historii istnienia założona została jako tzw. „Europa ojczyzn”²⁰, toteż wszelka integracja, w tym na gruncie podatkowym, odbywać się musiała z wykorzystaniem narzędzi o charakterze harmonizacyjnym, opartym na dobrowolności wdrażania wprowadzanych regulacji. Harmonizacja w tym miejscu przeciwstawiana była procesowi ujednociania, który w owym czasie byłby działaniem zbyt „inwazyjnym”. Tendencja ta widoczna była zwłaszcza w zakresie wydawanych aktów prawnych, bowiem głównym narzędziem harmonizacji jest dyrektywa, natomiast ujednociania – rozporządzenie²¹.

¹⁸ A. Krajewska, *Przebieg i perspektywy konkurencji podatkowej w rozszerzonej Unii Europejskiej*. [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*. Red. Bukowski S.I., Pypec M.K. Radom 2007, s. 255.

¹⁹ Podatek od towarów i usług (PTU) ang. value-added tax, VAT – pol. podatek od wartości dodanej.

²⁰ Koncepcja funkcjonowania UE rozwinięta i propagowana przez gen. Charles’a de Gaulle’a.

²¹ W. Pyzioł, A. Szumański, I. Weiss, *Prawo spółek*, Warszawa 2014, s. 630 – 632.

Momentem przełomowym w regulacji problemu unikania opodatkowania były lata 70. XX wieku, kiedy pojawiły się pierwsze głosy podnoszące zasadność uregulowania wskazanej materii na gruncie prawa wspólnot europejskich.

2. Dyrektywa 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 roku²²

2.1 Przygotowania do podjęcia dyrektywy

Wskazany akt prawny był pierwszym dokumentem WE dostrzegającym w sposób oficjalny problem unikania opodatkowania i wskazującym sposoby przeciwdziałania owemu procederowi. Dyrektywa była wynikiem wstępnej uchwały Rady z dnia 10 lutego 1975 roku dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych organów państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich²³. W uchwale tej wskazano główne przyczyny obligujące konieczność podjęcia działań legislacyjnych w zakresie przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. W uchwale podkreślono fakt coraz częstszego wykraczania optymalizacji podatkowej poza granice jednej jurysdykcji państwowej, co z kolei prowadziło do utraty środków pieniężnych z budżetów państw, a w konsekwencji powodowało naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej i zakłócenia w przepływie kapitału, jak również warunków konkurencji. Wskazano w sposób wyraźny, że działania na gruncie krajowym są niewystarczające do walki z opisywanym procederem i, pomimo przystąpienia kilku państw do dobrowolnej współpracy na gruncie administracyjnej wymiany informacji podatkowych, dopiero całościowa współpraca wszystkich członków pozwoli na dostosowanie metod walki z unikaniem opodatkowania do coraz nowocześniejszych i bardziej skomplikowanych form erozji podstawy opodatkowania²⁴.

W dalszej części aktu podniesiono natomiast kwestię konieczności sprawnej wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami, przy jednoczesnym postulowaniu ochrony przekazywanych danych, tak by ich treść nie trafiła do osób nieuprawnionych. Podkreślono konieczność ochrony zagwarantowanej prawnie tajemnicy oraz gwarancji procesowych wskazanych w ustawodawstwie poszczególnych państw. Przekazywane informacje miałyby natomiast służyć wyłącznie do kontroli prawidłowości naliczania podatku dochodowego lub tzw. podatku od zysków albo jako wsparcie podczas prowadzenia postępowania sądowego w zakresie uchybienia obowiązkowi podatkowym przeciwko władzom danego państwa.

²² Dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków Bezpośrednich (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011).

²³ w sprawie środków, jakie powinna podjąć Wspólnota w celu zwalczania międzynarodowego uchylania się od płacenia podatków i unikania zobowiązań podatkowych (Dz. Urz. UE C 35 z 14.2.1975).

²⁴ Do podobnych wniosków dochodzi P. Pistone, *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global*, Quincena Fiscal, nr 170/2016, s. 4.

Ponadto podkreślono, że państwo przyjmujące informację musi zagwarantować stopień poufności i wymogi prawne zgodne ze standardami obowiązującymi w państwie udzielającym informacji.

Nawet pobieżna lektura wskazanych regulacji pozwala na wysnucie wniosku, że były one wyjątkowo skomplikowane i uciążliwe dla państw, pomiędzy którymi miałyby dojść do wymiany informacji podatkowych. Wartym wskazania jest również fakt, iż kontrola prawidłowości naliczenia podatku dochodowego w zakresie formalnym na ogół wykaże jedynie oszustwa podatkowe zakładające wprost uszczuplenie należności publicznoprawnych poprzez brak ich uregulowania, natomiast z pewnością pozostawi niewykryte czynności o charakterze pozornie legalnym, gdzie podatek został naliczony wprawdzie zgodnie z prawem, ale z wykorzystaniem nielegalnych narzędzi.

Kolejnym mankamentem wskazanych przepisów było udostępnianie informacji dopiero na etapie postępowania sądowego. Działanie takie nie prowadziło do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, lecz wspomagało karalność owego procederu, co zakwalifikować można za ledwie jako działanie następcze. Intencją powinna być jednak wykrywalność unikania opodatkowania już na etapie tworzenia sprzyjających ku temu struktur. Brak wykrycia wskazanych procesów w początkowej fazie działalności sprzeciwia się bowiem idei zapobiegania występowaniu czynów przestępczych w miejsce ich karania, a to zaś niweczy niektóre z celów kary.

Analiza dalszej części uchwały wskazuje działania uważane przez Wspólnotę Europejską za konieczne do podjęcia celem przeciwdziałania procederowi unikania opodatkowania. Pierwszą z czynności zaproponowanych jako narzędzie zwalczania nieuczciwych praktyk była wzajemna wymiana informacji (na żądanie lub automatyczna), które mogą przyczynić się do prawidłowego oszacowania wartości podatków dochodowych albo wykrycia sztucznego przekazywania zysków między przedsiębiorstwami w różnych państwach tudzież przeprowadzania transakcji poprzez kraj trzeci w celu uzyskania korzyści podatkowych lub uniknięcia zobowiązań podatkowych z jakiegokolwiek powodu. Postulat ten wydaje się być jasny i przejrzysty pod warunkiem przynajmniej ramowego określenia pojęć „korzyść podatkowa” oraz „unikanie zobowiązań podatkowych”, czego na tamtą chwilę zabrakło.

W kolejnym punkcie uwydatniona została natomiast konieczność efektywnej wymiany informacji pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi oraz harmonizacji prawa europejskiego na gruncie podatków w zakresie zbierania informacji i przeprowadzania dochodzeń, gdy dane działanie wydaje się być „podejrzane”, jednocześnie wyartykułowano konieczność

poszanowania procedur i wymogów państw, wobec których dochodzenia miałyby być prowadzone.

Ostatnie punkty w sposób zbiorczy traktują o konieczności pogłębiania wiedzy na temat procesów unikania opodatkowania oraz wspomagania państw wnioskujących w przeprowadzaniu postępowań w zakresie prawidłowości naliczania podatków dochodowych, tak przez organy WE, jak przez pojedyncze państwa zaangażowane w proceder.

2.2 Założenia dyrektywy i narzędzia współpracy w dziedzinie wymiany informacji podatkowych

Dokument o oznaczeniu 77/799 został przez Radę wydany w dniu 19 grudnia 1977 roku. Jako podstawa prawna wskazanego dokumentu powołany został art. 100 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą²⁵. W akcie po raz kolejny podkreślono transgraniczny charakter problemu oraz konieczność wypracowania metod walki na szczeblu ponadnarodowym celem skutecznego zwalczania zjawiska unikania opodatkowania. Zagadnieniem nowym, nieporuszonym dotychczas w uchwale z 1975 było zwrócenie uwagi na fakt, że nawet współpraca międzynarodowa oparta wyłącznie na umowach bilateralnych jest niewystarczająca. Podkreślono w tym kontekście konieczność stosowania porozumień o charakterze multilateralnym, angażującym dużą grupę państw członkowskich. Kolejną kwestią istotną, a nieporuszaną dotychczas w uchwale z 1975 roku była możliwość uczestniczenia w czynnościach sprawdzających przedstawicieli administracji skarbowej państwa zwracającego się wspólnie z urzędnikami państwa, do którego wniosek został skierowany. Narzędzie to dawało namacalny wyraz zacieśnionej współpracy zagranicznej poszczególnych członków i stanowiło podstawę do dalszego i skuteczniejszego pogłębiania współpracy.

Największym przełomem na polu współpracy pomiędzy państwami członkowskimi była jednak automatyczna wymiana informacji opisana w art. 3 owego dokumentu. Co prawda wskazana wymiana dotyczyć miała wciąż jedynie: „(...) informacji, które mogą umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i od kapitału”²⁶, tym niemniej było to postanowienie przełomowe zważając na jego późniejszą rozbudowę. Kolejne rozwiązanie o równie dużej doniosłości wskazane było w art. 4 dyrektywy, zobowiązywało ono bowiem sygnatariuszy do tzw. „spontanicznej wymiany informacji”, czyli do przekazania bez wcześniejszego wniosku państwu, którego sprawa ta może dotyczyć, danych zawierających się w pięciu wskazanych przypadkach. Zgodnie z pierwszym z nich obowiązek powstawał,

²⁵ Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą z dnia 1 stycznia 1958 roku.

²⁶ Art. 1 ust. 1 dyrektywy 77/799/EWG.

gdy właściwy organ jednego państwa członkowskiego miał podstawy, by przypuszczać, że istnieje możliwość zaniżania zobowiązań podatkowych w innym państwie członkowskim. Drugi przypadek dotyczył natomiast możliwości uzyskania zwolnienia z podatku w jednym państwie członkowskim, co z kolei doprowadziłoby do podwyższenia podatku lub do odpowiedzialności podatkowej w innym państwie członkowskim. Trzecia sytuacja obarczona obowiązkiem wymiany informacji stanowić miała bezpośrednie przeciwdziałanie wykorzystywaniu w strukturze przedsiębiorstw podmiotów lokowanych w rajach podatkowych, bowiem zgłoszeniu podlegały transakcje, w których uczestniczyły podmioty z państw trzecich (niebędące rezydentami), a wynikiem których były oszczędności podatkowe względem państwa rezydencji²⁷. Czwarty punkt powiązany był z poprzednim, bowiem zakładał raportowanie danych w przypadku podejrzenia przez państwo członkowskie przeprowadzania w jego systemie podatkowym sztucznych transferów zysków w ramach grupy przedsiębiorstw. Ostatni punkt kreował natomiast ogólny obowiązek do przekazywania jednemu państwu członkowskiemu przez właściwy organ drugiego państwa członkowskiego informacji, które mogą być istotne dla oceny obowiązku podatkowego w drugim państwie członkowskim.

Oprócz automatycznej i spontanicznej wymiany informacji dyrektywa kreowała również prawo do uzyskiwania danych „na wniosek” zainteresowanego państwa. Zakres możliwych do uzyskania informacji był wprawdzie tożsamy z tym przekazywanym bez konieczności złożenia wniosku, a dodatkowo obwarowany był koniecznością: „(...) wyczerpania własnych, zwyczajowych źródeł informacji, które wnioskujący mógł wykorzystać, w zależności od okoliczności do uzyskania żądanych informacji, nie ponosząc przy tym ryzyka zagrożenia osiągnięcia pożądanego rezultatu”²⁸. Tym niemniej samo rozwiązanie ocenić należy jako pozytywnie wpływające na proces elastyczności wymiany danych podatkowych.

2.3 Postanowienia dyrektywy utrudniające wymianę informacji

Obok zastosowanych w dyrektywie wielu instrumentów służących usprawnieniu wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi, wskazany został w niej również szeroki katalog przyczyn umożliwiających odmowę ich udzielenia. Pomimo wskazania w uchwale z 1975 roku enumeratywnego katalogu przyczyn, z powodu których państwa mogły odmówić udzielenia informacji, m.in. z powodu ochrony różnego rodzaju tajemnic, w samym tekście dyrektywy pojawiły się dodatkowe przesłanki takie jak niewykorzystanie przez państwo

²⁷ Art. 4 ust. 1 ppkt c) dyrektywy 77/799/EWG.

²⁸ Art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799/EWG.

wnioskujące własnych narzędzi służących do pozyskiwania wskazanych informacji²⁹. Rozwiązaniem, które nie zostało wymienione w uchwale, a które pojawiło się w dyrektywie była możliwość odmowy udzielenia informacji przez państwo, do którego zwrócono się z taką prośbą np. z powodu niepobierania od podmiotów prowadzących działalność na jego terytorium wnioskowanych informacji, przy jednoczesnym zagwarantowaniu prawa do odmowy współpracy w przypadku zagrożenia ujawnienia tajemnicy: handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo tajemnicy procesu handlowego³⁰ bądź w przypadku, gdy państwo członkowskie ze względu na własny porządek prawny nie jest w stanie ze względów praktycznych lub prawnych dostarczyć podobnych informacji. Zastrzeżenia te są wewnętrznie sprzeczne z art. 12 dyrektywy, zgodnie z którym do dnia 1 stycznia 1979 państwa członkowskie zobowiązane są do dostosowania przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych w celu zastosowania wynikających z dyrektywy postanowień.

Przyjęcie przez legislatora unijnego tak szerokiej gamy przyczyn uzasadniających odmowę udzielenia informacji bez merytorycznego uzasadnienia należy ocenić wysoce negatywnie w kontekście zwalczania procederu unikania opodatkowania. Niweczy ono bowiem wszystkie inne postanowienia przyznając państwom prawo do odmowy udzielania informacji o podmiocie zasłaniając się przede wszystkim sprzecznością takiego działania z prawem krajowym albo argumentując fakt ten niepobieraniem niniejszych informacji od podatników. Pamiętać należy w powyższym kontekście, że bez udziału technologii komputerowej i stosowania sieci globalnej gromadzenie oraz pozyskiwanie informacji o podatnikach nie było procesem tak łatwym i tanim jak obecnie, toteż niektóre z państw nie były zainteresowane mnożeniem własnych kosztów administracyjnych w celu świadczenia usług na rzecz państwa obcego. Ponad powyższe należy wskazać, że strategia ta była nagminnie stosowana przez państwa i terytoria określane powszechnie mianem rajów podatkowych celem unikania obowiązku wymiany informacji z państwami. Biorąc pod uwagę fakt, iż większość tych terytoriów była ściśle związana z dawnymi mocarstwami kolonialnymi (Wielka Brytania, Francja, Holandia), które w tym czasie były już członkami Wspólnoty, można wysunąć wniosek, że same wspólnoty europejskie dostarczyły rajom podatkowym argumentacji uzasadniającej prawidłowość ich działania. Wiele terenów zależnych np. od Wielkiej Brytanii nie uznawano za raje podatkowe, bowiem formalnie nie były one włączone

²⁹ Art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799/EWG.

³⁰ Ang. *commercial process secret* – rodzaj tajemnicy handlowej wyróżniony w krajach anglosaskich.

w jej terytorium (np. Wyspa Man), toteż obejście owych regulacji nie stanowiło na ich obszarze żadnego problemu.

Przykładem uprawnień państw do odmowy udzielania informacji podatkowych są artykuły 5 i 8 dyrektywy, które przyznając państwom prawo do odmowy udzielenia wnioskowanych informacji obligują je jednocześnie do niezwłocznego poinformowania o fakcie odmowy udzielenia organ wnioskujący, wskazując tym samym charakter przeszkód lub przyczyny odmowy – jest to zatem jedyny obowiązek argumentacyjny spoczywający na odmawiającym. Rozszerzając zbiór niniejszych przywilejów państw, art. 8 wskazuje w sposób precyzyjny, że dyrektywa nie nakłada obowiązku przeprowadzenia dochodzenia lub dostarczenia informacji, jeżeli państwo członkowskie, które powinno owe informacje przekazać, nie miałoby możliwości przeprowadzenia takiego dochodzenia, zebrania albo wykorzystania tych informacji do swoich własnych celów na podstawie przepisów prawa lub praktyk administracyjnych. Dodatkowe uprawnienie w tym zakresie nadaje art. 2 dyrektywy pozwalając państwu członkowskiemu na odmowę udzielenia wnioskowanych informacji jeżeli właściwy organ państwa składającego wniosek nie wyczerpał własnych źródeł informacji, których mógłby użyć do uzyskania żądanych informacji bez konieczności pomocy państwa, do którego zwrócono się z wnioskiem. Rozwiązanie to także ocenić należy negatywnie jako osłabiające współpracę i kreujące dodatkową możliwość odmowy udzielenia informacji bez wskazania *de facto* konkretnej w tym zakresie przyczyny ani niechroniącej żadnych istotnych interesów państwowych.

2.4. Ocena prawidłowości rozwiązań wdrożonych za pomocą dyrektywy

Oceniając powyższe regulacje wskazać należy, że zastosowane w dyrektywie narzędzia dają niewielkie możliwości do egzekwowania konkretnych działań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Ponadto szeroki wachlarz powodów uzasadniających odmowę udzielenia przez państwa żądanych informacji stanowi znaczną przeszkodę do skutecznego wykorzystywania wskazanych mechanizmów. Zaznaczyć jednak należy, że ustawodawstwo w ramach WE tamtego okresu charakteryzowało się działaniami o profilu deklaratoryjnym i kreującym kierunki współpracy w przyszłości. Jak zostało wskazane na początku rozdziału działania te zakładały harmonizację prawa, a nie jego konsolidację.

Konieczne jest również wskazanie, że nawet obecnie wymiana informacji podatkowych dotyczących podatników będących obywatelami państwa, które owych danych udziela jest obwarowana wieloma restrykcjami, a automatyzacja ich pozyskiwania jest wynikiem wielu lat

wzmoczonej pracy na polu międzynarodowym i skutkiem analizy wielu nieprawidłowości, na kanwie których budowano doświadczenie prawne i administracyjne organów władzy państwowej. Mając tym samym na uwadze krótką historię istnienia Wspólnoty Europejskiej i ówczesny narodowy charakter współpracy należy zauważyć, że wypracowanie konkretnych mechanizmów zobowiązujących poszczególne jurysdykcje do wymiany szczegółowych informacji było niezwykle trudnym zadaniem. Ponad powyższe zauważyć należy, iż działania mające na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania były w owym czasie pewną nowością dla rządów, które dopiero wypracowywały strategię działania w tym zakresie i budowały współpracę na polu ponadnarodowym pozyskując wiedzę często w wyniku nauki opartej na własnych doświadczeniach .

3. Dyrektywa 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r.³¹

3.1 Wstępne założenia dyrektywy

Dyrektywa 2004/56/WE stanowiła nowelizację dyrektywy 77/799/EWG poprzez usprawnienie, rozszerzenie i zmodernizowanie zawartych w niej zasad. Najważniejsze kwestie uzasadniające nowelizację, zawarte zostały w Opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno – Społecznego z dnia 30 października 2003 roku³². We wskazanym dokumencie dostrzeżone zostały mankamenty poprzedniej dyrektywy ze szczególnym uwzględnieniem odległej daty jej uchwalenia oraz nieaktualności przyjętych w niej rozwiązań, które nie ułatwiały, a wręcz utrudniały współpracę między państwami członkowskimi w zakresie przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Podkreślono również galopujący wzrost przestępczości związanej z uchylaniem się od płacenia podatków i oszustwami podatkowymi o charakterze transgranicznym, czego skutkiem z kolei były znaczne straty w dochodach państw członkowskich. Dotychczasowy stan rynku wspólnotowego obfitował w działania zagrażające zasadom sprawiedliwego opodatkowania, swobodnego przepływu kapitału i wolnej konkurencji, a także spowodował, że rynek wewnętrzny funkcjonował w sposób niedoskonały. Wyartykułowana została także nieskuteczność na wszystkich polach porozumień dwustronnych jako wynik rosnącego rozwoju handlu międzynarodowego oraz wzrostu ponadnarodowej mobilności podmiotów gospodarczych, dla których działania optymalizacyjne stawały się coraz prostsze. Założeniami owego aktu prawnego były jednak przede wszystkim

³¹ Zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków konsumpcyjnych i podatków od premii ubezpieczeniowych (Dz. Urz. UE L 127 z 29.4.2004, dalej: Dyrektywa 2004/56/WE).

³² Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz. Urz. UE C 32 z 5.2.2004, dalej: Opinia z dnia 30 października 2004 roku).

dalsze pogłębianie współpracy międzynarodowej w zakresie wymiany informacji podatkowych i ukrócenie negatywnych praktyk stosowanych przez państwa w wyniku otrzymania szerokiego wachlarza uprawnień umożliwiających odmowę udzielenia informacji państwu wnioskującemu. Ponad powyższe rozszerzono zakres przedmiotowy dyrektywy o niektóre podatki konsumpcyjne i podatki od premii ubezpieczeniowych. Zmiana ta dawała wyraz dostrzeżeniu przez organy UE konieczności jak najszerzej współpracy w zakresie unikania opodatkowania oraz usprawnieniu owych działań na polach innych danin publicznych, które, jak się okazało, również zostały dotknięte negatywnym zjawiskiem unikania opodatkowania.

3.2 Zmiany wprowadzone nowelizacją

Zgodnie z uzasadnieniem dyrektywy 2004/56/WE w akcie tym położono wzmożony nacisk na poprawę płynności oraz terminowości wymiany informacji między sygnatariuszami. W pierwszej kolejności wskazano więc, że państwo członkowskie przeprowadzające dochodzenie o którym mowa w art. 2 ust. 2 dyrektywy 77/799/EWG celem uzyskania informacji koniecznych do wystosowania odpowiedzi na prośbę o pomoc prawną wskazaną w art. 11 dyrektywy 77/799/EWG, powinno być uważane za działające na własny rachunek, tak by istniał tylko jeden zestaw zasad, które mają zastosowanie do procesu zbierania informacji, wskutek czego wskazane dochodzenia nie będą zagrożone długotrwałymi opóźnieniami.

Kolejną nieprawidłowością poprzedniej dyrektywy dostrzeżoną w uzasadnieniu była kwestia uzyskiwania przez państwo wnioskujące o udzielenie informacji pozwolenia na ujawnienie uzyskanych informacji podczas publicznych rozpraw sądowych. Wymóg taki wynikał z art. 7 dyrektywy 77/799/EWG, która obligowała podmioty uzyskujące informacje do zachowania względem nich poufności do czasu, gdy właściwa władza państwa członkowskiego udzielająca informacji nie wniesie żadnych zastrzeżeń w zakresie ujawnienia ich podczas publicznych rozpraw sądowych lub w orzeczeniach sądowych. Prowadzenie postępowania sądowego bez ujawniania wskazanych danych jest wysoce utrudnione, a w niektórych okolicznościach wręcz niemożliwe. Oczywiście, najprostszym rozwiązaniem we wskazanym zakresie byłoby wyłączenie jawności rozprawy, tym niemniej działanie takie przeciwstawiałoby się wychowawczemu i prewencyjnemu charakterowi procesu oraz funkcjom kary, ponadto podważałoby autorytet państwa.

Podtrzymane zostało natomiast rozwiązanie prawne pozwalające państwu członkowskiemu na odmowę prowadzenia dochodzenia, gdy jego przepisy prawne lub praktyki administracyjne nie pozwalają właściwym władzom na wszczęcie owych

dochodzeń lub pobieranie opisywanych informacji. Utrzymany więc został jeden z najczęściej niweczących prowadzenie postępowania podatkowego instrument współpracy międzynarodowej. Rozwiązaniem, które wprowadziło we wskazanej kwestii niewielką „przeciwwagę” było uprawnienie do odmowy udzielenia informacji przez państwo członkowskie w sytuacji gdy państwo żądające nie jest w stanie dostarczyć tego samego rodzaju danych, zarówno z przyczyn prawnych, jak i faktycznych. Narzędzie to ocenić należy pozytywnie jako element dyscyplinujący państwa bez konieczności stosowania środków o bardziej dolegliwym charakterze, ponadto działający na zasadzie wzajemności.

Następnym zagadnieniem problematycznym, z którym borykały się państwa wnioskujące o udzielenie informacji była zmiana miejsca zamieszkania przez podmioty, względem których prowadzone miało być dochodzenie oraz równoczesna kontrola tych osób przez dwa państwa członkowskie lub kilka z nich. Uprawnienia takie wydają się być niezbędne w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ze względu na fakt, że często sytuacja prawnopodatkowa jednej osoby lub kilku podmiotów podlegających obowiązkowi podatkowemu, zamieszkujących albo mających siedzibę w różnych państwach członkowskich, jest w jakimś stopniu powiązana, a niejednokrotnie ściśle skorelowana. Dalece wątpliwe jest zatem, aby prowadzenie w takich przypadkach osobnych dochodzeń względem pojedynczych podmiotów dało efekt tak samo skuteczny jak prowadzenie czynności względem wszystkich powiązanych z procederem podmiotów jednocześnie.

3.3 Ocena wprowadzonych regulacji

Opisywana nowelizacja dyrektywy 77/799/EWG musi zostać oceniona jako bezwzględnie pozytywna w świetle podstawowej regulacji, która dawała państwom członkowskim zbyt wiele możliwości do odmowy udzielenia informacji. Najdonioślejszą zmianą było wprowadzenie do obrotu prawnego narzędzi, które poprawiły możliwości wpływania na sygnatariuszy porozumienia poprzez wspomnianą zasadę wzajemności oraz możliwość prowadzenia dochodzeń przez państwo zainteresowane. Jednak pomimo prawidłowych założeń, utrzymana została strategia zakładająca łagodną harmonizację we wskazanym obszarze, co natomiast po raz kolejny powstrzymało zbudowanie trwałej i umocnionej współpracy umożliwiającej eliminowanie większości zachowań postrzeganych jako potencjalnie agresywna optymalizacja podatkowa. Wskazana dyrektywa była niewielkim, aczkolwiek postawionym we właściwym kierunku krokiem zmierzającym do umocnienia współpracy na opisywanym polu.

4. Dyrektywa 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r.³³

4.1 Wstępne założenia dyrektywy

Mając na uwadze niedawną nowelizację przepisów dyrektywy 77/799/EWG organy UE doszły do wniosku, że konieczne jest dostosowanie standardów wymiany informacji administracyjnych stosowanych na polu podatków dochodowych, także do podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych. Wskazano bowiem, że pomimo uregulowania w rozporządzeniach większości zagadnień związanych z powyższym, pewne aspekty nie są spójne z dyrektywą 77/799/EWG w zakresie wymiany informacji.

Uzasadnieniem dla podjęcia kolejnej nowelizacji dyrektywy 77/799/EWG w dziedzinie niektórych podatków akcyzowych i opodatkowania składek ubezpieczeniowych, był zgodnie ze wskazaniem opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 31 marca 2004 roku³⁴: „(...) alarmujący rozwój przypadków nadużyć finansowych oraz ich konsekwencje, pociągające za sobą znaczne straty dochodów dla państw członkowskich i zagrożenie dla zasady równego traktowania podmiotów gospodarczych i funkcjonowania jednolitego rynku (...)”. W opinii z dnia 31 marca 2004 roku wskazano również, że obecna regulacja nie przystaje do szybko postępujących zmian w dziedzinie handlu i międzynarodowego przepływu towarów, osób i usług, wskutek czego konieczna jest ponowna nowelizacja przepisów. W kolejnych paragrafach opinii wskazano ponadto na stały wzrost liczby przypadków związanych z oszustwami w zakresie obrotu wyrobami podlegającymi podatkowi akcyzowemu (zwłaszcza wyrobów tytoniowych i alkoholu). W następnym akapicie przywołanej opinii wskazano na problemy związane z wymianą informacji, określając ją jako: „nadmiernie scentralizowaną i statyczną”³⁵. Wynikiem takiego stanu rzeczy była niedostateczna częstotliwość kontaktów między właściwymi w poszczególnych państwach urzędami ds. zwalczania nadużyć finansowych i ostatecznie stanowiła przeszkodę w szybkim i precyzyjnym działaniu, jak również w większej elastyczności w monitorowaniu nieprawidłowości związanych z opodatkowaniem. Dostrzeżono również problemy, które

³³ zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych oraz dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania,

³⁴ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych, a także dyrektywę Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE C 112 z 30.04.2004, dalej: Opinia z dnia 31 marca 2004 roku).

³⁵ Ibidem.

w zakresie podatków dochodowych zostały wyeliminowane nowelizacją z dnia 21 kwietnia 2004 roku m.in. brak precyzyjnych zasad regulujących niektóre aspekty współpracy, takie jak: stosowanie wymiany *ad hoc*, obecność zagranicznych urzędników w czasie kontroli, możliwość organizowania kontroli wielostronnych lub wykorzystanie informacji dostarczonych przez państwo członkowskie w procesach sądowych.

W zakresie zmian uzasadniających konieczność dokonania nowelizacji z punktu widzenia politycznego, ekonomicznego i społecznego wskazano na gwałtowny wzrost liczby transakcji wewnątrzspółnotowych oraz na lepszą znajomość krajowych systemów podatkowych prowadzącą do: wzrostu liczby przypadków oszustw, wykorzystania luk w przepisach europejskich, znacznych różnic w opodatkowaniu między państwami członkowskimi oraz wzrostu liczby przypadków nadużyć finansowych w zakresie unikania opodatkowania, zwłaszcza na gruncie podatków akcyzowych. Po raz kolejny podkreślono dotychczasową nieefektywność obowiązujących systemów monitorowania oraz wskazano na wyraźną potrzebę modernizacji, wzmocnienia, uproszczenia i zwiększenia skuteczności instrumentów współpracy administracyjnej i wymiany informacji między państwami członkowskimi w zakresie podatków akcyzowych. Jednocześnie z uwagi na szczególne rozwiązania zastosowane w zakresie podatków akcyzowych uwydatniono konieczność wyłączenia z zakresu dyrektywy 77/799/EWG i dyrektywy 92/12/EWG³⁶ przepisów szczególnych w tym zakresie i włączenia ich razem, umocnienia i uproszczenia w nowym tekście dyrektywy na wzór aktu prawnego dotyczącego kontroli podatku VAT³⁷.

4.2 Propozycje zmian

Pierwszą ze sformułowanych propozycji zmian było uchwalenie prawa nie w formie dyrektywy, a rozporządzenia, które doprecyzowało ramy prawne przedstawionych propozycji, a tym samym stało się instrumentem o bezpośrednim zastosowaniu w każdym z państw członkowskich wraz z jasnymi i wiążącymi przepisami. Skutkiem takiego działania miało być w szczególności usprawnienie procedury wymiany informacji podatkowych między administracjami państw członkowskich oraz między nimi a Komisją Europejską celem osiągnięcia większej skuteczności w zwalczaniu nadużyć finansowych. Kolejna propozycja zmian jest dość ogólna i dotyczy rozdziału I dyrektywy. Odnosi się ona do decentralizacji

³⁶ Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 76 z 23.3.1992).

³⁷ Rozporządzenie (WE) NR 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz. Urz. UE L 264 z 15.10.2003).

współpracy, a tym samym zmniejszenia istniejących barier biurokratycznych oraz regulacyjnych, które zbyt często utrudniają walkę z nadużyciami. Wynikiem wprowadzonych zmian, zgodnie z postulatami, powinna być zatem szybsza i prostsza wymiana informacji, sprawniej działający urzędnicy oraz efektywniej wykorzystywane zasoby techniczne, w szczególności w zakresie e-administracji. W celu skuteczniejszej koordynacji krajowych postępowań karnych Komitet postulował powołanie międzynarodowej policji ds. zwalczania nadużyć finansowych, będącej organem działającym na szczeblu europejskim posiadającym większe uprawnienia i sprofilowanym na działalność mającą na celu przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Komitet uznawał, że takie rozwiązanie ma skuteczniejszy charakter niż dotychczasowe działanie przez każde z państw członkowskich na obszarze wyłącznie własnego kraju.

Propozycje zmian względem rozdziału II dyrektywy dotyczą współpracy na wniosek i ponownie definiują prawa i obowiązki państw członkowskich w powyższym zakresie, postulując m.in. ustanowienie terminu dla udzielenia informacji w odpowiedzi na wniosek oraz konkretne uregulowanie przepisami prawnymi obecności urzędników organów podatkowych innych państw w urzędach, jak również podczas postępowań administracyjnych. Zgodnie z dalszymi wytycznymi urzędnicy powinni jednak mieć możliwość podejmowania działania w ograniczonym zakresie i tylko z zastrzeżeniem uprzednich porozumień między dwoma zainteresowanymi organami krajowymi w oparciu o określone w owych dokumentach zasady.

W kolejnych akapitach podkreślona została istotność utworzenia i bieżącej aktualizacji skomputeryzowanego, powszechnie dostępnego systemu współpracy międzynarodowej. Wykorzystanie nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych jest bowiem w opinii Komitetu decydującym krokiem w kierunku osiągnięcia większej i bardziej efektywnej kontroli nadużyć w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej.

W rozdziale VI natomiast pojawiły się propozycje dotyczące stosunków z państwami spoza UE, w których postulowane było zapewnienie podstawy prawnej dla przekazywania informacji z państwa trzeciego do dowolnego państwa członkowskiego w ramach umowy dwustronnej. Komitet podkreślił niezwykle ważką wagę nawiązywania owych stosunków z państwami spoza UE w celu skutecznego zwalczania omawianych procederów.

Rozdział VII zakładał natomiast zmiany w krajowych porządkach prawnych państw członkowskich w zakresie przepisów zmniejszających skuteczność systemu międzynarodowej wymiany informacji. Dotyczy to norm prawnych, które umożliwiają sygnatariuszom unikanie korzystania z przepisów dotyczących wzajemnej pomocy w sytuacji kolizji z normami

krajowymi (np. Wspomniane już zagadnienia konieczności zaufania poufności, a tym samym niemożność wykorzystania danych w procesach sądowych).

4.3 Wnioski

Przyjęte rozwiązania należy ocenić niewątpliwie jako pozytywne na gruncie zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej, tym niemniej brak ich ostatecznego uchwalenia jako rozporządzenia, a tylko jako dyrektywę, po raz kolejny podkreśla harmonizujący charakter opisywanych przepisów i brak gotowości państw członkowskich do podjęcia tak daleko idących zmian w ustawodawstwie krajowym. Jednolite ramy prawne, które zostały przyjęte ocenić należy jako bardziej wiążące niż przepisy dotychczasowe, obligujące państwa członkowskie do ściślejszej i bardziej konsekwentnej współpracy z uwzględnieniem wskazanej już zasady wzajemności. Nawiązując jednak do uwag poczynionych wcześniej podkreślić należy fakt, że organy, do których skierowany jest wniosek o udzielenie informacji nadal dysponowały zbyt dużą swobodą uznania w odpowiedzi na kierowane do niego zapytanie w przedmiocie udzielenia informacji, co należy rozpoznać jako pole, w zakresie którego zaproponowane powinny zostać kolejne zmiany. Podkreślenia wymaga, że Komitet wielokrotnie zaznaczał konieczność wzmocnienia i poprawy współpracy między państwami członkowskimi z uwagi na ich niezdolność do wykorzystania istniejących narzędzi w celu zapobiegania oszustwom na polu agresywnej optymalizacji podatkowej. Po raz kolejny wskazane zostało, że istniejące pomiędzy państwami- sygnatariuszami różnice w procedurach administracyjnych (m.in. przepisy ograniczające możliwość wykorzystania pozyskanych danych w procesach sądowych) zagrażają skuteczności kontroli, wydłużają czas ich przeprowadzania i stanowią istotną przeszkodę w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego. W tym kontekście wskazać również należy sprawozdanie dla Europejskiego Trybunału Obrachunkowego z roku 1998³⁸, w którego treści wskazano, że w walce z nadużyciami finansowymi brakuje precyzyjnej strategii realizowanej przez państwa członkowskie. W istocie podniesiono sprzeczność między istnieniem nadużyć finansowych na jednolitym rynku a brakiem jednolitego stosowania prawa. W odniesieniu do samego podatku VAT Trybunał oszacował skalę nadużyć na 70 miliardów euro, co odpowiada 21 % całkowitych dochodów państw członkowskich³⁹. Nadto zwrócono również uwagę na fakt, że wiele nieuczciwych praktyk jest bezpośrednio związanych z różnicami, niekiedy znacznymi, między stawkami omawianych danin publicznych, toteż tak istotna jest wzmożona harmonizacja i zmiany

³⁸ Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE C 349 z 17.11.1998).

³⁹ Ibidem

w prawie krajowym na poczet uzyskania wymiernych korzyści na gruncie ponadnarodowym. Pożądanym działaniem przedstawionym przez Komitet w kolejnych paragrafach opinii jest połączenie ponadnarodowych instrumentów prawnych z odpowiednimi instrumentami podatkowymi oraz związanymi z nimi procedurami monitorowania i wymiany informacji uregulowanymi na szczeblu krajowym. Za zasadne uznano powołanie „europejskiego systemu wymiany i monitorowania”, który nie byłby związany z obecnymi procedurami krajowymi i byłby stopniowo wdrażany jako rozwiązanie o charakterze ponadnarodowym. Oprócz stworzenia wskazówek dla Komisji, Komitet wyraził swoją krytykę dla ograniczeń wynikających z zasady jednomyślności, która ówczasie obowiązywała w procesie przyjmowania wskazanych procedur i postulowała konieczność zastąpienia jej przez zasadę kwalifikowanej większości głosów (zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego), która wpływałaby niewątpliwie pozytywnie na funkcjonowanie rynku wewnętrznego poprzez sprawniejsze podejmowanie nowych aktów prawnych w kwestii przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Komitet podał również w wątpliwość częste powoływanie się państw członkowskich na konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (występującą w większości porządków prawnych). Opinia ta została wskazana w związku z potencjalnymi zakłóceniami europejskiego rynku wewnętrznego poprzez omawiane regulacje, podczas gdy w praktyce pomijany był aspekt akceptowania różnic i przywilejów wynikających z przepisów i procedur krajowych, które umożliwiają ich wykorzystywanie celem obejścia prawa w kontekście unikania opodatkowania. Jako podsumowanie omawianej regulacji Komitet przyjął wniosek, w treści którego, z uwagi na obowiązujące procedury krajowe oraz niechęć polityczną do radykalnej zmiany tych struktur, akceptuje proponowane postanowienia jako wyraz koniecznego konsensusu oraz postrzega ów akt prawny jako kolejny, choć niewystarczający, krok w kierunku unowocześnienia współpracy między państwami członkowskimi. Wezwano jednocześnie właściwe organy państw członkowskich do szybkiego reagowania w przypadku kierowania wniosków o współpracę składanych przez inne administracje, nie podporządkowując tym samym swego działania wyłącznie krajowym dochodzeniom. Przypomniano również, że technologia instrumentów monitorowania i wymiany musi być dostosowana do najbardziej rozwiniętych form oszustw i uchylania się od płacenia podatków, które same wykorzystują najnowocześniejsze technologie. Podkreślono ponadto konieczność rozszerzenia operacyjnych uprawnień Komisji np. poprzez istniejący już OLAF⁴⁰, który mógłby przejąć szersze ponadnarodowe uprawnienia w zakresie

⁴⁰ OLAF, fr. *L'Office européen de lutte antifraud* – pol. Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych.

monitorowania, dochodzenia i działania bez konieczności powoływania w tym celu nowych organizacji pod auspicjami UE.

5. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r.⁴¹

5.1 Wstępne założenia dyrektywy

W uzasadnieniu do projektu dyrektywy 2011/16/UE⁴² wskazane zostało, że dyrektywa 77/799/EWG, pomimo wielu wysiłków i poczynionych nowelizacji nie stanowi już właściwego instrumentu do zwalczania unikania opodatkowania. Jej istotne słabe punkty były m.in. przedmiotem komunikatu Komisji z roku 2006⁴³, zgodnie z którym pomimo zadowalającego poziomu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania na gruncie podatków bezpośrednich oraz akcyzowych, sytuacja w wypadku podatku dochodowego jest niezadowalająca. Jako główną przyczynę tego stanu rzeczy wskazane zostało niedostateczne wykorzystanie ustanowionych w owym akcie prawnym mechanizmów. Podniesione zostało ponadto, że skuteczna współpraca wymaga wdrożenia skuteczniejszych środków, wykorzystujących istniejące dotychczas uregulowania w zakresie podatków pośrednich (art. 8 dyrektywy 77/799 – określenie ścisłego terminu na udzielenie odpowiedzi, obecność urzędników innych państw członkowskich przy przeprowadzanej kontroli, itp.). Poza tym jako przyczyny o charakterze technicznym utrudniające współpracę międzynarodową i wymianę informacji zidentyfikowano: problemy językowe, niewystarczające zasoby ludzkie, jak również nieznaną procedur współpracy międzynarodowej na szczeblu urzędniczym w toku przeprowadzanych kontroli. Ponad powyższe Grupa ad hoc Rady do spraw oszustw podatkowych stwierdziła, że brak „wspólnotowej kultury administracyjnej”⁴⁴ stanowi również bardzo poważną barierę dla zwalczania nadużyć finansowych.

Rozwiązaniem wskazanych problemów miało być przede wszystkim polityczne zaangażowanie państw członkowskich w proces zwalczania nielegalnych procederów oraz oparcie nowego ustawodawstwa na mierzalnych wskaźnikach umożliwiających zapewnienie, że każde państwo członkowskie udziela skutecznej pomocy innym członkom. Nadto, kierując się postulatem przedstawionym już w zamierzeniach dyrektywy 2004/106, postanowiono

⁴¹ w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z dnia 11.3.2011 r.) (dalej: Dyrektywa 2011/16/UE).

⁴² Dz. Urz. UE L C 76 z dnia 25 marca 2010 roku.

⁴³ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi, wersja ostateczna, Bruksela, dnia 31.05.2006 r. KOM(2006) 254 wersja ostateczna, Bruksela, dnia 31.05.2006 r.

⁴⁴ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowym FISC 67 – CRIMORG 83 z 22.5.2000.

wykorzystywać struktury wsparcia i współpracy operacyjnej na szczeblu wspólnotowym, w szczególności strukturę Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF), funkcjonującego jako baza działań (pomoc operacyjna i „wywiad”) na rzecz organów operacyjnych i administracyjnych państw członkowskich UE. Główną osią współpracy pomiędzy administracją państw członkowskich i OLAF miało stać się wykorzystywanie danych dotyczących identyfikowania podejrzanych transakcji finansowych pochodzących z sektora walki z praniem brudnych pieniędzy, a gromadzonych przez OLAF. Pomysł ten wypełniał doskonale postulat organizacji nowych struktur do walki z przestępstwami podatkowymi przy jednoczesnym wykorzystaniu dotychczasowych organów i ram prawnych. Jednym z najskuteczniejszych pomysłów w projekcie nowego aktu prawnego było ustanowienie forum wysokiego szczebla o charakterze dyskusyjno- konsultacyjnym, gdzie zagadnienia nadużyć finansowo-podatkowych, jak również współpracy między państwami członkowskimi można by analizować w kontekście bardziej ogólnym. Powołane forum miałoby potencjał, aby stanowić ważną rolę w nadzorowaniu wskazanych działań, a w szczególności mogłoby określać wytyczne dla prac, jakie należy wykonać w ramach poszczególnych komitetów i grup roboczych. Takie ogólne uzgodnienia byłyby ucieleśnieniem postulatu zacieśniania i koordynowania współpracy międzynarodowej w celu przyjęcia spójnych i skutecznych przepisów.

Kolejnym wymienionym postulatem była współpraca administracyjna z państwami trzecimi. Wskazano na rażący błąd, którego dokonano przy wydawaniu poprzednich aktów prawnych. Ograniczały one zjawisko unikanie opodatkowania wyłącznie w granicach Unii Europejskiej, przez co następowała marginalizacja działań podejmowanych wobec państw trzecich. W dziedzinie podatków bezpośrednich uznano za zasadne ponowne przeanalizowanie oraz wzmocnienie przejrzystości uregulowań prawnopodatkowych niektórych państw (w szczególności terytoriów zależnych, zamorskich i stowarzyszonych z państwami UE). Miało to na celu umożliwienie państwom uzyskania użytecznych informacji, jak również umocnienie kontroli nad stosowaniem obowiązujących w tych państwach przepisów podatkowych, w szczególności we współpracy z innymi organizacjami międzynarodowymi. Zauważono również podnoszony dotychczas wielokrotnie problem, dotyczący zasadniczego trzonu współpracy państw UE opartego o umowy dwustronne, co z kolei nie gwarantowało wystarczająco skutecznego i kompleksowego rozwiązania problemu. Komisja w komunikacie z 2006 roku rozważała również potrzebę przedstawienia wniosków, których celem byłoby opracowanie wspólnotowego podejścia w dziedzinie współpracy z państwami trzecimi. Mogłoby ono zaistnieć poprzez włączenie do umów o partnerstwie ekonomicznym,

zawieranych przez Unię Europejską z jej partnerami, klauzul dotyczących współpracy w dziedzinie podatków lub włączenie do zawieranych w przyszłości umów handlowych postanowień dotyczących dobrego zarządzania, w szczególności w dziedzinie finansów i podatków.

Jednym z istotnych postulatów była również konieczność określenia ustandaryzowanych formularzy, zwłaszcza elektronicznych, przeznaczonych dla poszczególnych rodzajów wymiany informacji i współpracy określonych w dyrektywie, jak również dostosowania automatycznego systemu wymiany informacji ustanowionego w ramach dyrektywy oszczędnościowej do podatków bezpośrednich. Ustalono ponadto, że urzędnikom państw członkowskich należy udostępnić szkolenia, podręczniki, wyjaśnienia oraz wytyczne w zakresie powyższych narzędzi.

w projekcie dyrektywy 2011/16/UE pojawiła się również propozycja rozwiązania, które było pomysłem podobnym do obowiązku raportowania schematów podatkowych, ale obowiązującym ówczesnie jedynie na gruncie cel. Zakładano bowiem ogólne wzmocnienie obowiązku sprawozdawczości wobec podatników reprezentujących pewne ryzyko, a także zwiększenie zobowiązań przedsiębiorstw, które w wyniku przeprowadzonej analizy zostały zidentyfikowane jako problematyczne.

5.2 Propozycje zmian

Pierwszą i najważniejszą grupą zmian były te dotyczące samej struktury oraz zakresu aktu prawnego, jak również zwiększenia stopnia związania państw nowymi przepisami. Wskazać bowiem należy, że zakres dyrektywy 77/799/EWG ograniczony został jedynie do podatków bezpośrednich i składek ubezpieczeniowych, natomiast założeniem dyrektywy 2011/16/UE było objęcie jej zakresem wszystkie podatki pośrednie, które nie są jeszcze przedmiotem aktu prawa wspólnotowego, czyli podatki pośrednie inne niż podatek od wartości dodanej i podatek akcyzowy. Działając w ten sposób po raz pierwszy powstać miał zbiór przepisów dla szeregu podatków, dla których nie istnieją dotychczas wspólnotowe ramy prawne. Pomimo uznania powyższego postulatu za istotny, zrezygnowano z pomysłu przyjęcia w tym zakresie rozporządzenia. Uznano bowiem, że: „celem niniejszej nowelizacji jest ulepszenie, wzmocnienie i aktualizacja przepisów obowiązującej dyrektywy z myślą o sprawniejszym funkcjonowaniu rynku wewnętrznego i bardziej skutecznej współpracy administracyjnej.”⁴⁵, a do tego wystarczającym narzędziem była dyrektywa 2004/106/WE, w której powyższy cel został uwzględniony.

⁴⁵ Dz. Urz. UE C 76 z dnia 25.03.2010 roku, s. 6.

Przechodząc do zmian merytorycznych, które znalazły odzwierciedlenie w przepisach prawa, rozpocząć należy od art. 2 dyrektywy 2011/16/UE, który dostosowany został do współpracy państw członkowskich w dziedzinie wszelkiego rodzaju podatków. Wzorem dla wskazanego przepisu była wspólna konwencja Rady Europy i OECD w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych⁴⁶. Zgodnie z inicjatywą zakres współpracy administracyjnej został rozszerzony także o podatki pośrednie, które dotychczas nie były objęte przepisami ustawodawstwa Unii Europejskiej. Oznacza to, że dyrektywa odnosiła się do wszystkich podatków pośrednich (i bezpośrednich), oprócz podatku od wartości dodanej i podatku akcyzowego.

Kolejna istotna zmiana była zawarta w art. 3, który przewidywał powstanie „słowniczka pojęć”, diametralnie zmieniającego jakość odczytu informacji oraz uporządkowującego strukturę aktu, ponadto dookreślającego pojęcia stosowane w dyrektywie. Dotychczas blankietowe określenia jak „właściwy urzędnik” nabrały nowego konkretnego znaczenia i stały się wyrazem zacieśnienia oraz doprecyzowania ram współpracy.

Następna ważna modyfikacja została wprowadzona w art. 7. Zakłada ona określenie konkretnego terminu dla realizacji poszczególnych czynności związanych z wymianą informacji. Jest to istotne *novum* w powyższym kontekście, bowiem dotychczas tekst rozporządzenia opierał się na nieegzekwowalnych ogólnikach takich jak „najszybciej jak to możliwe”. Za zasadne należy uznać rozwiązanie zastosowane w art. 7 ust. 2 dyrektywy, bowiem zakładało ono: „uzgodnienie terminów innych niż te przewidziane w ust. 1.”⁴⁷. Wykorzystany mechanizm pozwalał na jednoczesne uwzględnienie różnic w terminach prowadzenia postępowań w poszczególnych państwach, jak i na poszanowanie terminowej realizacji składanych wniosków, ponadto nadawał administracyjnym stosunkom międzynarodowym partnerski charakter. W przypadku art. 7 ust. 5 i 6 ustawodawca ponownie wzorował się na modelowej umowie OECD w kwestii wymiany informacji w sprawach podatkowych, po raz kolejny podkreślając obowiązkowy charakter wymiany informacji. W przypadku niemożliwości ich udzielenia wskazał konkretne terminy na odpowiedź, jak również zamknięty katalog przyczyn odmowy. Bardzo istotne rozwiązanie zostało również wprowadzone w art. 8, bowiem za jego pośrednictwem nałożono na państwa członkowskie bezpośredni obowiązek automatycznej wymiany informacji, które najczęściej były podstawą agresywnej optymalizacji podatkowej (np. dochody z nieruchomości albo wynagrodzenia

⁴⁶ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. 1998 nr 141 poz. 913 ze zm.)

⁴⁷ Op. cit.

dyrektorów przedsiębiorstw). Dużą zmianą została dokonana w art. 11, bowiem w sposób konkretny uregulowana została w nim sytuacja urzędników z państwa wnioskującego w postępowaniu przeprowadzanym w państwie obcym. Urzędnikom tym przysługiwały uprawnienia dochodzeniowe tożsame z uprawnieniami przedstawicieli administracji państwa przyjmującego (np. dostęp do dokumentów, przesłuchiwanie osób). Art. 11 ust. 2 wskazywał natomiast, że wszelkie czynności podjęte przez osobę, względem której prowadzone jest postępowanie przez urzędników państwa wnioskującego, wywołuje taki sam skutek, jak względem urzędników państwa przyjmującego (np. odmowa zastosowania się do środków kontrolnych). Uprawnienia te dawały realny wpływ państwu wnioskującemu na przebieg dochodzenia oraz wymuszały prawidłowe postępowanie względem osób, co do których prowadzone były czynności. Z uprawnieniem tym były jednak skorelowane obowiązki identyfikacyjne wskazane w art. 11 ust. 3.

Kolejną zmianą wdrożoną za pośrednictwem niniejszego ustawodawstwa było rygorystyczne uregulowanie zagadnienia tzw. „informacji zwrotnych”, czyli danych wskazujących na sposób wykorzystania przekazanych informacji, których dotyczy wnioski. Instytucja ta, by poprawnie funkcjonować została także obwarowana ścisłym terminem, który wynosi maksymalnie trzy miesiące od chwili, kiedy sposób wykorzystania przekazanych informacji był znany. Narzędzie to jest również istotnym aspektem zaprezentowanej w dyrektywie strategii zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej, ponieważ daje „informację zwrotną” państwu udzielającemu, które dzięki temu dowiaduje się o sposobie oraz skuteczności wykorzystania przekazywanych informacji, jak również może ocenić prawidłowość działania zarówno swoich organów administracyjnych, jak i państwa, któremu dane zostały przekazane. Ponadto art. 14 ust. 2 obliguje państwa członkowskie do corocznego przekazywania pozostałym zainteresowanym państwom „informacji zwrotnych” dotyczących automatycznej wymiany danych, zgodnie z dwustronnymi ustaleniami praktycznymi.

Art. 15 jest natomiast wcieleniem wspomnianego wcześniej w niniejszej pracy pomysłu stworzenia forum konsultacyjno- informacyjnego, złożonego z przedstawicieli państw członkowskich oraz Komisji. W jego ramach sygnatariusze wspólnie analizują i oceniają efekty współpracy administracyjnej przewidzianej w opisywanej dyrektywie, co więcej wymieniają swoje doświadczenia i dobre praktyki w celu poprawy współpracy, jak również identyfikowania i rozwiązywania problemów w stosownych obszarach. Art. 16 reguluje natomiast obowiązek zachowania poufności przekazywanych informacji i nakazuje stosować względem nich podobny stopień utajnienia, jaki przewidują względem owych danych przepisy państwa udzielającego. W art. 16 ust. 2 uregulowany został problem podnoszony

w nowelizacjach poprzedniej dyrektywy, dotyczący możliwości udzielania informacji do wykorzystania ich w postępowaniu sądowym. Zgodnie z niniejszym ustawodawstwem państwo otrzymujące informacje ma prawo wykorzystywać je do tych samych celów, do których użyte byłyby one w państwie udzielającym. Inaczej sytuacja kreuje się w przypadku, gdy państwo A posiada informacje dotyczące państwa B, a zamierza przekazać je państwu C – w takiej sytuacji państwo A zobligowane jest do poinformowania państwa B o zamiarze takiego przekazania, natomiast państwo C ma prawo sprzeciwić się takiemu działaniu w terminie 10 dni od momentu otrzymania zawiadomienia, (przekazanie musi spełniać wymogi zapisane w prawie państwa, którego informacja dotyczy oraz czynić zadość obostrzeniom niniejszej dyrektywy).

Art. 18 ustanowił natomiast dokładną regulację w zakresie odmowy udzielania informacji. W ramach pierwszego ustępu wykluczona została możliwość powoływania własnych celów podatkowych i interesów krajowych jako podstawy odrzucenia wniosku, co było głównym mankamentem dyrektywy 77/799. Rozwiązanie to zostało zaczerpnięte z modelowej konwencji podatkowej OECD⁴⁸, podobnie jak art. 18 ust. 2, który uniemożliwił stosowanie odmowy udzielenia informacji o osobach, których miejsce zamieszkania do celów podatkowych znajduje się we wnioskującym państwie członkowskim, wyłącznie dlatego, że informacje te pochodzą z banków lub instytucji podatkowych. W art. 17 utrzymane zostały jednak niektóre przyczyny uzasadniające odmowę znane w poprzedniej dyrektywie, np.: wyczerpanie własnych źródeł informacji (ust. 1), sprzeczność z prawem udzielenia informacji (ust.2), naruszenie zasady wzajemności (ust. 3) czy naruszenie tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego. Mając na uwadze powyższe państwo w dalszym ciągu odmawiające, było zobligowane do udzielenia uzasadnienia w przedmiocie odmowy zadośćuczynienia wnioskowi.

Art. 19 ustanawia zasadę „najwyższego uprzywilejowania”, zgodnie z którą państwo członkowskie deklarujące podjęcie zobowiązań w dziedzinie współpracy z państwem trzecim nie może odmówić podobnego rodzaju współpracy państwu członkowskiemu. Sygnatariusze muszą współpracować z innym państwem członkowskim na co najmniej takich samych warunkach jak z krajem trzecim. Artykuły 19 i 20 zawierają natomiast postanowienia o charakterze technicznym, wdrażające elektroniczny obieg formularzy pomiędzy państwami celem przyspieszenia wymiany informacji, jak również ułatwienia procesu ich archiwizacji oraz przechowywania. Art. 23 reguluje wymianę informacji z państwami trzecimi, zastrzegając

⁴⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page10 (dostęp: 31.01.2021 r.)

obowiązek udostępnienia danych otrzymanych od państwa trzeciego wszystkim zainteresowanym państwom członkowskim, jeżeli informacje te mogą być przydatne do celów stosowania i egzekwowania przepisów krajowych. Natomiast udostępnianie informacji dotyczących państw członkowskich wymaga zgody państwa, którego informacja dotyczy, jak również zobowiązania się państwa trzeciego do współpracy niezbędnej do zgromadzenia dowodów sprzecznego z prawem lub nieprawidłowego charakteru operacji, w zakresie, w jakim istnieje podejrzenie, że stanowi ona nadużycie lub złamanie przepisów prawnopodatkowych. Bardzo ważnym postanowieniem dyrektywy jest art. 26, który ustanawia Komitet ds. Współpracy Administracyjnej w dziedzinie Opodatkowania, będący organem o charakterze doradczo-konsultacyjnym względem Komisji. Ma on za zadanie również monitorować przestrzeganie oraz realizację dyrektywy. Wprowadzonym elementem sprawozdawczym jest także zobowiązanie Komisji do składania Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdania na temat stosowania niniejszej dyrektywy co 5 lat, poczynając od 1 stycznia 2013 roku.

5.3 Wnioski

Ustawodawstwo stworzone ponad trzydzieści lat temu, gdy Wspólnotę Europejską tworzyło mniej niż dziesięć państw, było niewystarczające wobec szybko postępujących zmian, które wystąpiły od tamtego czasu na rynku europejskim - w latach 70. XX wieku nie obowiązywały jeszcze tak szeroko zakrojone zasady swobodnego przepływu towarów, osób i usług jak po roku 2000, a tendencje integracyjne były niewielkie. Podczas projektowania ostatniej nowelizacji dyrektywy 799/77, Komisja zajęła się tematem skandali wywołanych przez nieuczciwe praktyki niektórych międzynarodowych przedsiębiorstw o charakterze korporacyjnym i zaproponowała szereg środków na rzecz: „poprawy przejrzystości systemów podatkowych”. Zobowiązała się ona tym samym do opracowania precyzyjnych propozycji ukierunkowanych na przypadki dokonywania przestępstw podatkowych i uchylania się od obowiązków podatkowych z udziałem złożonych i nieprzejrzystych struktur międzynarodowych⁴⁹. Nowelizacja ta jednak nie przyniosła oczekiwanych skutków. Konieczne stało się zatem wdrożenie prac nad zupełnie nową dyrektywą urzeczywistniającą podniesione postulaty i przedsięwzięcie wzmożonych wysiłków na rzecz skutecznej walki z nielegalnym procederem unikania opodatkowania.

⁴⁹ C.H.J.I. Panayi, *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?* „Intertax”, nr 10/2015, s. 544-558.

Przechodząc zatem do oceny konkretnych narzędzi prawnych zastosowanych w omawianym akcie, w ocenie Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego (EKES)⁵⁰ aspektem najistotniejszym jest chęć utworzenia wspólnotowej kultury administracyjnej, która odgrywa zasadniczą rolę w walce z oszustwami, dzięki konsolidacji doświadczeń gromadzonych przez organy podatkowe. Praktyka ta przekłada się przede wszystkim na wiele różnych aspektów działania. Jednym z nich jest obowiązek wyznaczenia w każdym państwie członkowskim biura łącznikowego ds. opodatkowania. Biura te mają kontaktować się bezpośrednio między sobą oraz posiadać kompetencję wyznaczenia upoważnionych urzędników do prowadzenia bezpośrednich działań administracyjnych, a co najważniejsze do wyznaczania terminów (co nie miało miejsca w dyrektywie 77/799) na przekazanie informacji oraz udzielenia informacji zwrotnych. Ponadto istotny jest fakt ustanowienia zamkniętego i rygorystycznego katalogu powodów odmowy udzielenia wnioskowanych informacji. Przyczyną tłumaczącą zasadność odmowy udzielenia informacji jest przede wszystkim: „ujawnienie tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego bądź, gdy jej ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym”⁵¹. W ocenie EKES takie ograniczenia uznać należy za stosowne z uwagi na ochronę wartości państwowych. Niemożliwe jest natomiast, aby państwo współpracujące odmówiło współpracy: „z tego względu, że dane informacje znajdują się w posiadaniu banku, innej instytucji finansowej, pełnomocnika lub osoby działającej w charakterze agenta lub powiernika lub też dlatego, że dotyczą one praw własnościowych osób”⁵². Rozwiązanie to ocenić należy pozytywnie jako eliminację głównej przyczyny, przez którą pewne państwa członkowskie niegdyś zwykły odmawiać wymiany informacji podatkowych⁵³. W sposób pozytywny oceniony został również postulat terminów nakreślonych w przypadku wymiany informacji zwrotnych, jak i sama ich instytucja.

Kolejnym rozwiązaniem, które EKES uznaje za zasadne jest uprawnienie przyznane urzędnikom do uczestniczenia w dochodzeniach i czynnościach administracyjnych prowadzonych na terytorium państwa udzielającego informacji. Zastrzec jednak należy, że taka forma współpracy powinna zostać podporządkowana dwóm istotnym warunkom. Po pierwsze,

⁵⁰ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń COM (2009) 28 wersja ostateczna – 2009/0007 (CNS) oraz wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania COM(2009) 29 wersja ostateczna – 2009/0004 (CNS) (Dz. Urz. UE C 317 23.12.2009 s.120) (dalej: Opinia EKES 2009/0004).

⁵¹ Art. 16 dyrektywy 2011/16/UE.

⁵² Art. 17 ust.2 dyrektywy 2011/16/UE.

⁵³ Przykładem tego mogą być nadużycia popełnione w Lichtensteinie i Luksemburgu na szkodę niemieckiego Skarbu Państwa.

musi to odbywać się na mocy porozumienia między organem wnioskującym a współpracującym. Drugi warunek natomiast może być uznany za spełniony, jeżeli urzędnicy: „wykonują uprawnienia zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi obowiązującymi we współpracującym państwie członkowskim”⁵⁴.

Komitet ocenił również w sposób pozytywny pomysł utworzenia wspólnego forum o charakterze konsultacyjno-informacyjnym, jak również zaangażowanie OLAF-u jako organu koordynującego wysiłki związane ze zwalczaniem zjawiska unikania opodatkowania.

W podsumowaniu opinii EKES 2009/0004, wskazano, że wprowadzenie w życie nowego ustawodawstwa wymagać będzie zarówno od państw członkowskich, instytucji unijnych, jak i organów administracji krajowej znacznych wysiłków, tak by wskazane ustawodawstwo funkcjonowało w prawidłowy sposób. Ponadto ustalono, że w celu poprawy przebiegu wymiany informacji Komitet ds. Współpracy Administracyjnej w dziedzinie Opodatkowania będzie zobligowany do podjęcia intensywnych prac nad przygotowaniem i wdrożeniem w przeciągu dwóch lat przepisów dotyczących automatycznej wymiany informacji. Nadto wskazano, że dostosowanie praktyki działania organów administracyjnych do nowych wymogów pociągnie za sobą potrzebę wyposażenia urzędów podatkowych w nowe zasoby materialne i ludzkie, bez których funkcjonowanie nowego ustawodawstwa będzie niemożliwe. Wart podkreślenia jest także fakt, że potrzeba przeprowadzenia szkoleń dla urzędników wydaje się być nieunikniona, a wręcz konieczna, co w wielu przypadkach wymagać będzie dodatkowych nakładów budżetowych. W paragrafie kończącym opinię, EKES podkreślił, że cele dyrektywy nie zamienią się w wymierne rezultaty w walce z oszustwami podatkowymi, jeśli państwa członkowskie nie będą przejawiały zdecydowanej woli politycznej, by przeznaczyć na to odpowiednie środki i zaangażować do tego odpowiednie zasoby.

6. Rola OECD w tworzeniu dyrektywy 2018/822

Prace OECD w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych, jak również czynności związanych z MDR rozpoczęły się w 2011 r. – wówczas wydane zostało sprawozdanie, którego tematem było podjęcie inicjatywy w zakresie przejrzystości i ujawniania informacji⁵⁵. W sprawozdaniu z 2011 r. Wyjaśnione oraz podkreślone zostało m.in. znaczenie przekazywania przez państwa terminowych, ukierunkowanych i kompleksowych informacji w celu przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu. Ponadto przedstawiono

⁵⁴ Art. 10 ust. 2 dyrektywy 2011/16/UE.

⁵⁵ Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (OECD, 2011).

przeгляд rozwiązań w zakresie ujawniania informacji zaproponowanych w niektórych państwach oraz omówiono wnioski po ich wprowadzeniu we wskazanych krajach. Względem pozostałych państw członkowskich wydano zalecenia, by zrewidowały one i przeanalizowały dotychczasowe metody wymiany informacji podatkowych oraz sprawdziły ich skuteczność, jak również wdrożyły niektóre z przedstawionych pomysłów. W 2013 r. OECD stworzyła kolejny raport, który dotyczył programów współpracy, mających na celu umocnienie przestrzegania przepisów⁵⁶. Raport ten stanowił po części kontynuację sprawozdania z 2008 r. na temat roli pośredników podatkowych⁵⁷, którego głównym celem była mobilizacja organów podatkowych do nawiązywania bliższych relacji z dużymi podatnikami biznesowymi w ramach tworzenia tzw. „programów współpracy”. W ramach owych programów podatnicy zobowiązani są do podjęcia ścisłej współpracy z organami administracji skarbowej, polegającej na wyczerpującym ujawnieniu istotnych kwestii podatkowych i transakcji (w zakresie optymalizacji), które przeprowadzili w celu umożliwienia organom podatkowym zrozumienia skutków takiego działania, a tym samym wypracowania strategii przeciwdziałania owym praktykom. Współpraca taka pozwoliłaby na partnerskie podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym, jak również do modyfikacji przepisów, ponadto doprowadziłaby do skuteczniejszej oceny ryzyka, identyfikacji podmiotów kontroli oraz lepszego wykorzystania zasobów przez administrację podatkową. Po opublikowaniu wskazanych raportów we wrześniu 2013 roku kraje członkowskie OECD oraz państwa grupy G20 przyjęły 15-punktowy plan, nazwany inicjatywą BEPS⁵⁸, w celu rozwiązania problemu. W planie tym określono 15 działań w ramach trzech najważniejszych filarów: wprowadzenie spójności w przepisach krajowych, które mają wpływ na działalność transgraniczną, wzmocnienie wymogów merytorycznych w istniejących standardach międzynarodowych oraz poprawę przejrzystości i pewności w zakresie opodatkowania⁵⁹. Jednocześnie OECD prowadziła od roku 2013 intensywną kampanię względem UE, nieustannie wskazując na potrzebę dokładniejszej kontroli i zbadania roli profesjonalnych pośredników w procesie optymalizacji podatkowej. Parlament Europejski akceptując zakresloną przez OECD potrzebę, wezwał UE do podjęcia działań mających na celu szerszą analizę wskazanych aspektów⁶⁰. Również

⁵⁶ Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance (OECD, 2013).

⁵⁷ Study into the role of Tax Intermediaries (OECD, 2008).

⁵⁸ ang. *base erosion and profit shifting*.

⁵⁹ Przykładem takiego działania jest np. obowiązek ujawniania strategii podatkowej przedsiębiorstwa – szerzej w tym zakresie: A. Barkowa, A. Tałasiewicz, *Przejrzystość podatkowa w kontekście priorytetów ESG*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024. s.18.

⁶⁰ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2016/2038(INI))

w czasie nieformalnego posiedzenia Rady do Spraw Gospodarczych i Finansowych ECOFIN, które odbyło się w kwietniu 2016 r. same państwa członkowskie zaproponowały Komisji realizację postulatów wynikających z działania numer 12 przewidzianego w inicjatywie OECD/G-20 w zakresie erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków (BEPS) w odniesieniu do wprowadzania skuteczniejszych środków zniechęcających pośredników do pomagania w praktykach uchylania się od opodatkowania⁶¹. Działania zawarte w BEPS zalecane przez OECD zostały poparte przez grupę G-20, a większość państw członkowskich UE zobowiązało się, jako członkowie OECD, do ich wdrożenia.

w założeniu inicjatywy BEPS 12 uznano, że jednym z kluczowych problemów, przed którymi stoją organy administracji podatkowej państw członkowskich, jest brak aktualnych, kompleksowych i istotnych informacji na temat potencjalnie szkodliwych (agresywnych) lub stanowiących nadużycie sposobów planowania podatkowego. Dostępność takich danych została uznana za niezbędną, by umożliwić rządów państw szybkie zidentyfikowanie obszarów polityki podatkowej i dochodów, które mogą być narażone na uszczuplenie ze względu na działania noszące znamiona nieuczciwej praktyki. Mając na uwadze powyższe stwierdzono, że najskuteczniejszą metodą osiągnięcia pożądanego celu jest zobligowanie samych zainteresowanych podmiotów do ujawnienia działań, które stosują na gruncie odnoszenia korzyści podatkowych⁶². Zwiększono tym samym presję na pośredników profesjonalnych (doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów), którzy najczęściej współpracowali z podatnikami w zakresie tworzenia strategii optymalizacyjnych, zniechęcając tym samym wskazane podmioty do kontynuowania niniejszego sposobu postępowania. Uznano, że skala tych praktyk będzie zmniejszała się w szczególności, gdy podatnicy zobligowani będą do ujawniania danych stanowiących podstawę schematu podatkowego. Działanie takie wzbudzi obawy, co do możliwości skontrolowania podatnika stosującego omawiane praktyki, co w połączeniu z perspektywą nałożenia kary finansowej będzie stanowiło skuteczne narzędzie odstrasżające. Dotychczas organy podatkowe posiadały ograniczoną wiedzę na temat uzgodnień (w szczególności zagranicznych) z zakresu planowania podatkowego, co w praktyce, pomimo posiadania skutecznych narzędzi, uniemożliwiało prawidłowe

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//PL> (dostęp z 25.01.2021 r.)

⁶¹ Plan działania OECD dotyczący erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków – BEPS (2015 r.): Public Discussion Draft BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules <http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf> (dostęp: 25.01.2021 r.)

⁶² M. Castro – Bosque, *Analysis of the DAC6 in Light of EU Fundamental Rights and Guarantees*, Amsterdam 2024, s. 16.

działania ograniczające nielegalny proceder. Bez posiadania konkretnych danych organy przeprowadzały wybiórcze kontrole, które nie przynosiły żadnych rezultatów.

Bezpośrednimi korzyściami płynącymi z przyjętych przepisów były zatem przede wszystkim pomoc państwom członkowskim w ochronie swoich baz podatkowych, jak również zwiększenie poboru należnych dochodów podatkowych. System obowiązkowej wymiany i ujawniania informacji przyczynił się bezsprzecznie do tworzenia równych warunków działania dla korporacji oraz dla sektora małych i średnich przedsiębiorców, gdyż duże podmioty znacznie częściej korzystają z rozwiązań stosowanych w celu unikania opodatkowania w kontekście transgranicznym. W ujęciu społecznym natomiast system obowiązkowego ujawniania informacji, dzięki wspomnianym wcześniej korzyściom, zapewnił bardziej sprawiedliwe warunki rozwoju państw pod względem podatkowym. Wskazane korzyści stały się bezpośrednimi przyczynami dla nowelizacji dyrektywy 2011/16/UE, a tym samym bezpośredniego wdrożenia BEPS 12 jako dyrektywy 2018/822⁶³.

Mając na uwadze powyższe uznać należy, że wkład OECD w stworzenie przedmiotowej dyrektywy MDR był jedną z bezpośrednich przyczyn pozwalających na jej przyjęcie. Obserwacja wcześniejszych starań państw członkowskich wykazała bowiem, że bez zewnętrznego czynnika oraz ścisłej współpracy w ramach organizacji wyspecjalizowanej w dziedzinie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania było to niemożliwe. Działania OECD skutkowały wdrożeniem w przeciągu pięciu lat postulatów, które na forum UE były procedowane od roku 1977 do 2011. Połączona wola polityczna państw członkowskich UE wraz z podjętymi działaniami organizacji o charakterze globalnym sprawiła, że wszelkie różnice zostały przełamane, a przyświecający cel o charakterze ponadnarodowym został zrealizowany.

7. Podsumowanie

Wysiłki Wspólnoty Europejskiej mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania sięgają lat 70. XX wieku. Pierwsze próby uregulowania wskazanego zagadnienia miały charakter harmonizacyjny i jedynie w sposób ramowy określały zasady współpracy państw członkowskich w opisanym zakresie. Brakowało przepisów o charakterze precyzyjnym i konkretnym, co w praktyce prowadziło do braku postępu na polu ograniczania zjawiska unikania opodatkowania. Jednak wraz z nasilaniem się wskazanego procederu,

⁶³ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U.UE.L.2018.139.1).

jak również odkrywaniem coraz nowocześniejszych i dających większe zyski sposobów uszczuplania należności budżetowych, państwa członkowskie podejmowały coraz dalej idące działania mające na celu zwalczanie owych praktyk. W dalszym ciągu jednak brak jednolitej woli politycznej oraz wspólnej tradycji administracyjnej paraliżował wszelkie próby skutecznego działania. Momentem przełomowym był rok 2004, kiedy nowelizacja dyrektywy 77/799 wdrożyła skuteczne i konkretne narzędzia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (działalność OLAF, sztywne terminy udzielania informacji, zawężony katalog przyczyn odmowy współpracy, udział państw spoza UE). Pomimo progresu w tym zakresie luka podatkowa dalej stanowiła palący problem. Z uwagi na długi czas obowiązywania dyrektywy głównej, działania nowelizacyjne były nad wyraz utrudnione, toteż podjęta została decyzja o stworzeniu całkowicie nowego dokumentu w roku 2011. Akt ten umożliwił w pełni zastosowanie wszelkich instrumentów. OECD zwróciła jednak uwagę na inny problem – dotyczył on udziału profesjonalnych pełnomocników w tworzeniu struktur podatkowych, mających na celu unikanie opodatkowania. Aby przeciwdziałać owemu procederowi OECD zaproponowała UE wdrożenie inicjatywy BEPS 12. Wyrazem akceptacji przez państwa członkowskie wskazanego dokumentu było stworzenie w oparciu o jego tekst dyrektywy 2018/822, która wdrożyła do systemu prawnego UE instytucję raportowania schematów podatkowych MDR.

Rozdział II - Schematy podatkowe – objaśnienia i definicje

1. Informacje wstępne

Niniejszy rozdział ma na celu omówienie instytucji schematu podatkowego oraz elementów z nim powiązanych, jak również przedstawienie określeń użytych zarówno w dyrektywie 2018/822, jak i w Ordynacji podatkowej. Terminami, które zostaną omówione (oprócz schematu podatkowego) są m.in. pojęcia takie jak: cechy rozpoznawcze, szczególne cechy rozpoznawcze, kwalifikowany korzystający, procedura wewnętrzna. Określenia te są kluczowe w kontekście niniejszej pracy, bowiem będą pojawiały się na każdym jej etapie, toteż ich jednolite rozumienie, jak również wyjaśnienie zagadnień problematycznych z nimi powiązanych wydaje się niezbędne w początkowym etapie pracy. Ponadto komentarza wymaga wiele nieścisłości wynikających z krótkiego okresu obowiązywania wskazanych przepisów oraz redakcji norm, która nasuwa liczne wątpliwości interpretacyjne.

W rozdziale tym przedstawione zostaną również rozważania i analizy odnoszące się do szóstej hipotezy pomocniczej dotyczącej prawidłowego stosowania instytucji raportowania schematów podatkowych w sposób zgodny z założeniami, które legły u podstaw powstania tej instytucji.

2. Cel regulacji

Zgodnie z dokumentami powstałymi w procesie legislacyjnym dyrektywy 2018/822 uzasadnieniem dla wdrożenia do porządków prawnych państw UE instytucji schematów podatkowych jest wczesne pozyskiwanie informacji o strukturach agresywnej optymalizacji podatkowej, których strategia tworzona jest w szczególności przez profesjonalnych pełnomocników zajmujących się obsługą podmiotów gospodarczych.

Objaśnienia MDR z 31 stycznia 2019 roku wskazują również inne przyczyny wprowadzenia instytucji schematów podatkowych do polskiego porządku prawnego. Pierwszym powodem nowelizacji jest pozyskiwanie przez administrację skarbową danych służących do poprawy funkcjonowania systemu podatkowego (jako jeden z elementów tzw. „procesu uszczelniania systemu podatkowego w Polsce”⁶⁴). Kolejną przyczyną jest natomiast dostarczanie przez podatników informacji mających służyć odpowiednim zmianom legislacyjnym. W dalszej części objaśnień pojawiają się także ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej, jak również zniechęcenie podatników do tworzenia

⁶⁴ <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf--obnizki-ulatwienia-i-uszczelnianie> (dostęp: 09.05.2021 r.)

mechanizmów optymalizacyjnych z udziałem pełnomocników profesjonalnych. Te cele pokrywają się zatem z przyczynami wskazanymi w uzasadnieniu dyrektywy 2018/822.

Bieżący i szybki dostęp organów skarbowych do informacji w przedmiocie podejmowanych przez podatników czynności w zakresie potencjalnie agresywnej optymalizacji podatkowej⁶⁵ wydaje się być w tym zakresie niezbędny do identyfikowania zagrożeń w dziedzinie prawa podatkowego, a w konsekwencji do podejmowania stosownych czynności przeciwdziałających erozji podstawy opodatkowania i uszczuplania zasobów publicznoprawnych pochodzących z podatków. Strategią, która ma większą szansę na powodzenie jest inwestowanie środków publicznych we wdrożenie rozwiązań mających na celu wczesne wykrywanie nieprawidłowości w zakresie podatków, zamiast usuwania skutków działań, które już wystąpiły. Taką strategię ocenić należy z punktu widzenia logiki działania jako słuszną. W zakresie tym powstać mogą jednak wątpliwości w zakresie skuteczności dotychczasowych kontroli w przedmiocie nielegalnych praktyk optymalizacyjnych, jak również w zakresie ukształtowania przepisów, które mogłyby obciążać nadmiernie podatników obowiązkami kontrolnymi.

3. Analiza pojęć i zagadnień istotnych z zakresu schematów podatkowych

3.1 Definicja schematu podatkowego

Schematem podatkowym, zgodnie z uzasadnieniem Ustawy transponującej⁶⁶ jest: „pewne rozwiązanie intelektualne, wypracowane w oparciu o znajomość przepisów prawa podatkowego i praktykę jego stosowania”. Schemat podatkowy określić można zatem jako sposób działania na gruncie prawa podatkowego, zakładający wykorzystanie korzystnych dla podatnika możliwości wynikających z nieszczelności systemu podatkowego, jak również z różnic w systemach prawnych poszczególnych państw świata. Takie rozumienie schematu podatkowego odzwierciedla rzeczywiste problemy, które były przyczyną utworzenia instytucji raportowania schematów MDR. Sama Ordynacja podatkowa opiera definicję schematu podatkowego na instytucji „uzgodnienia”, która opisana została w art. 86a § 1 pkt 16 OP. Uzgodnieniem w rozumieniu wskazanych przepisów jest zatem: „czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności

⁶⁵ A. Derdak, *Informowanie o Schematach podatkowych MDR w dobie digitalizacji*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024. s. 34.

⁶⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 2193 ze zm.) <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx> s. 96 (dostęp z: 10.05.2021 r.) (dalej: uzasadnienie do projektu ustawy transponującej MDR).

planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”⁶⁷. Opis ten jest zatem zbieżny z definicją ogólną przyjętą na wcześniejszym etapie niniejszej pracy, bowiem zakłada istnienie wśród stron schematu podatnika, jak również zakłada wystąpienie pewnego rodzaju korzyści podatkowej. Na marginesie jedynie wskazać należy, że sformułowanie: „których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego” jest niespójne na gruncie logicznym. Uwzględniając bowiem zasady prawidłowego stosowania spójników logicznych należałoby uznać, że możliwa jest sytuacja, w której uzgodnieniem jest takie porozumienie, w którym żadna ze stron nie jest podatnikiem w Polsce, ale występuje korzyść podatkowa albo gdy choć jedna ze stron jest podatnikiem, ale korzyść podatkowa nie występuje. Prawidłowe (literalne) stosowanie przepisów prowadziłyby zatem do niepoprawnych wniosków, bowiem skoro żadna ze stron nie jest podatnikiem w Polsce albo gdy z ustalonego porozumienia nie wynika powstanie lub niepowstanie zobowiązania podatkowego, to nie sposób traktować takiego rozwiązania jako uzgodnienia, czy też schematu podatkowego. W miejsce spójnika „lub” powinien zostać zatem zastosowany spójnik „i”, który tworzyłby koniunkcję, wskutek czego spełnienie warunku wymagałoby wypełnienia obydwu przesłanek (bycia podatnikiem po jednej ze stron oraz powstania albo niepowstania zobowiązania podatkowego). Nadto trudne do zaakceptowania jest użycie spójnika „lub” we fragmencie zdania: „(...) powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”, sugeruje ono bowiem, że wskutek przyjęcia uzgodnienia powstać może sytuacja, zgodnie z którą obowiązek podatkowy jednocześnie powstanie i niepowstanie, co jest niemożliwe na gruncie tego samego podatku. Ponad powyższe wydaje się dalece wątpliwe, aby sama sytuacja „powstania obowiązku podatkowego” mogła być traktowana jako uzgodnienie, czy też schemat podatkowy (co wynika z użycia spójnika „lub”). Po raz kolejny ustawodawca powinien był w tym miejscu posłużyć się spójnikiem „albo”, który w sposób prawidłowy określałby relację poszczególnych wyrazów względem siebie, eliminując jednocześnie późniejsze ewentualne spory interpretacyjne.

Inaczej natomiast definiowane jest uzgodnienie w dyrektywie 2018/822. Na wstępie zaznaczyć należy, że w tekście dyrektywy nie występuje definicja pojęcia „uzgodnienie”. W dyrektywie 2018/822 wskazano, że: „uzgodnienie transgraniczne oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków (...)”⁶⁸.

⁶⁷ Art. 86a § 1 pkt 16 OP.

⁶⁸ Art. 1 ust. 1 lit b pkt 18 dyrektywy 2018/822.

Prawodawca unijny nie podaje więc w tzw. „słowniczku” definicji legalnej uzgodnienia, toteż jedynym określeniem najbardziej do wskazanego zbliżonym jest „uzgodnienie transgraniczne”⁶⁹. Stan ten może znajdować wyjaśnienie w braku intencji stosowania dyrektywy 2018/822 względem uzgodnień „krajowych”, co jednak zostało dokonane przez ustawodawcę polskiego⁷⁰ lub w funkcji dyrektywy, jaką jest nakreślenie ogólnych kierunków ustawodawstwa, doprecyzowanych na dalszym etapie przez ustawodawcę krajowego. Pojęcie uzgodnienia transgranicznego wydaje się jednak skupiać wyłącznie na aspekcie podmiotowym porozumienia; o jego powstaniu można mówić niemalże zawsze w przypadku, gdy występuje odmienność co do szeroko pojętej rezydencji podatkowej jednej ze stron porozumienia. Wyjątkiem jest jedynie ostatni z podpunktów wskazujący na istnienie uzgodnienia transgranicznego, gdy: „takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej”⁷¹. Unijny prawodawca nie łączy zatem istnienia uzgodnienia transgranicznego z wystąpieniem jakiegokolwiek związku z obowiązkami podatkowymi, co stanowi główną różnicę w obu definicjach.

Znając zatem definicję uzgodnienia, na jej podstawie przystąpić należy do omówienia definicji samego schematu podatkowego. W Ordynacji podatkowej instytucja ta opisana została jako uzgodnienie spełniające kryterium głównej korzyści oraz posiadające ogólną cechę rozpoznawczą⁷². Jeżeli natomiast kryterium głównej korzyści nie jest spełnione, wówczas istnienie schematu podatkowego obliguje wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej⁷³ albo innej szczególnej cechy rozpoznawczej⁷⁴. Ustawodawca polski rozróżnia zatem pojęcie schematu podatkowego od pojęcia uzgodnienia, traktując pierwsze ze wskazanych pojęć jako szczególną konfigurację uzgodnienia. Na gruncie dyrektywy 2018/822 rozróżnienie takie nie występuje. Prawodawca unijny nie posługuje się pojęciem schematu podatkowego, lecz uzgodnienia transgranicznego. Przepuszczalny dysonans pojęciowy wynika prawdopodobnie z polskiej implementacji przepisów przewidującej również instytucję tzw. „krajowych schematów podatkowych”. Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest użycie w angielskiej wersji dyrektywy 2018/822 pojęcia: „*cross-border arrangements*”, co tłumaczyć można jako porozumienie, ustalenie, uzgodnienie transgraniczne. Podobna sytuacja występuje w niemieckim tekście, gdzie raportowaniu podlegają „*grenzüberschreitende Gestaltungen*”,

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ J. Rudowski, *Komentarz do art. 86(a)*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Red. S. Babiaryz, B. Dauter., LEX 2019.

⁷¹ Art. 1 ust. 1 lit b pkt 18 ppkt d dyrektywy 2018/822.

⁷² Art. 86a § 1 pkt 10 ppkt a) OP.

⁷³ Art. 86a § 1 pkt 10 ppkt b) OP.

⁷⁴ Art. 86a § 1 pkt 10 ppkt c) OP.

czyli uzgodnienia, ustalenia transgraniczne. Co ciekawe w preambule dyrektywy 2018/822 tak w polskiej wersji językowej jak i niemieckiej nie pojawiają się wyrazy „schemat, schema”, natomiast w wersji angielskiej wyraz „*scheme*” pojawia się dwukrotnie, jednak nie zmienia to faktu, że ów pojęcie nie występuje w żadnym z przepisów dyrektywy. Pojęcia schematu podatkowego nie należy jednak mylić z terminem „schema”, który odnoszony jest do struktury logicznej informacji i zawiadomień MDR, umieszczanych w formularzach zgłoszeniowych schematów podatkowych.

3.2 Systematyka schematów podatkowych

W polskim porządku prawnym istnieją trzy rodzaje schematów podatkowych, są nimi: schematy transgraniczne, schematy inne niż transgraniczne (tzw. „schematy krajowe”) oraz schematy standaryzowane. Schematy transgraniczny i standaryzowany ujęte zostały w treści dyrektywy 2018/822^{75,76}, natomiast schematy krajowe są wynikiem implementacji wskazanego aktu do polskiego systemu prawnego.

3.2.1 Schemat podatkowy transgraniczny

Schemat transgraniczny opisany został w Ordynacji podatkowej jako uzgodnienie spełniające kryterium transgraniczne oraz kryterium głównej korzyści, jak również posiadające którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych wskazanych w pkt 6 ppkt a)-h)⁷⁷, lub posiadające szczególną cechę rozpoznawczą⁷⁸. Kryterium transgraniczne zdefiniowane zostało jako uzgodnienie dotyczące więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełniające co najmniej jeden z wymogów wskazanych w art. 86a § 3 pkt 1-5⁷⁹. Na podstawie powyższych założeń sformułować można wniosek, zgodnie z którym kryterium transgraniczne w polskim systemie prawnym zostało w całości wydzielone z definicji uzgodnienia transgranicznego zawartego w dyrektywie 2018/822. Jednocześnie podkreślenia wymaga fakt, że w sytuacji, w której uzgodnienie dotyczyć będzie jedynie podatku VAT lub podatku akcyzowego kryterium transgraniczne nie zostanie spełnione. Oznacza to, że jeśli wyłącznie skutki powstałe na gruncie powyższych podatków pozwalają na zakwalifikowanie uzgodnienia jako schematu podatkowego to wówczas nie będzie to schemat podatkowy transgraniczny. Sytuacja taka wynika wprost z zakresu zastosowania dyrektywy 2018/822, który nie dotyczy

⁷⁵ Art. 1 ust. 1 lit b pkt 18 dyrektywy 2018/822.

⁷⁶ Art. 1 ust. 1 lit b pkt 24 dyrektywy 2018/822.

⁷⁷ Art. 86a § 1 pkt 12 ppkt a) OP.

⁷⁸ Art. 86a § 1 pkt 12 ppkt b) OP.

⁷⁹ Art. 86a § 3 OP.

podatków obrotowych (w tym podatku od towarów i usług – VAT). W zakresie implementacji pozostawała zatem kwestia określenia stosowania dyrektywy względem „wewnętrznych” zagadnień na gruncie podatku VAT. Nie było to jednak możliwe w ujęciu międzynarodowym, bowiem zagadnienia związane z podatkami obrotowymi regulowane są przez dyrektywę 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. W sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁸⁰.

3.2.2 Schemat podatkowy standaryzowany

Kolejnym rodzajem schematów są schematy standaryzowane. Odmiana ta została wskazana w dyrektywie 2018/822 jako „uzgodnienie standaryzowane” i zdefiniowana jako: „uzgodnienie transgraniczne, które jest opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej”⁸¹. Opis ten (pomijając aspekt transgraniczny) jest, co do zasady, zbieżny z definicją ujętą w Ordynacji podatkowej. Główną różnicą na gruncie obu definicji jest zależność etapu przygotowania schematu (uzgodnienia) od wystąpienia cechy „standaryzacji”. W definicji podanej w dyrektywie wskazano w sposób wyraźny, że schematem standaryzowanym jest uzgodnienie, które „jest opracowane”, zatem zostało ukończone z punktu widzenia projektowego, ale jeszcze nie zostało w żaden sposób uzewnętrznione. Inaczej opracowana została definicja w prawie polskim, gdzie schemat, aby został uznany za standaryzowany musi być: „ (...) możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego (...)”⁸². Nie jest zatem wystarczające jedynie opracowanie schematu, ale konieczna jest taka jego modyfikacja, aby mógł być wykorzystany u więcej niż jednego korzystającego. Obie definicje mogą mieć różny zakres podmiotowy. Wniosek ten wynika ze sformułowania użytego w definicji zamieszczonej w dyrektywie, która wskazuje, że cecha standaryzacji wyraża się w braku: „potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej”. Takie ukształtowanie definicji prowadzić może do błędnego wniosku, zgodnie z którym uzgodnieniem standaryzowanym jest takie porozumienie, które nie wymaga modyfikacji w celu wykorzystywania go przy powtarzalnych czynnościach dotyczących tego samego podmiotu (np. cyklicznych płatnościach czy odliczeniach). Za takim rozumieniem przepisu przemawia użycie liczby pojedynczej w sformułowaniu: „do potrzeb osoby z niego korzystającej”. Podobnej swobody interpretacyjnej nie pozostawia definicja użyta w Ordynacji

⁸⁰ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006.347.1).

⁸¹ Art. 1 ust. 1 lit b pkt 24 dyrektywy 2018/822.

⁸² Art. 86a § 1 pkt 11 OP.

podatkowej, w której w sposób wyraźny wskazano, że schemat podatkowy standaryzowany ma być możliwy do wdrożenia „u więcej niż jednego korzystającego”.

Wyodrębnienie schematów podatkowych standaryzowanych jest odpowiedzią organów prawodawczych na występujące w obrocie prawnym tendencje do stosowania w sposób masowy pewnych rozwiązań, wynikających z niedoskonałości przepisów. Przykładem takiego działania może być wykorzystywanie jako mechanizmu optymalizacyjnego spółek komandytowo-akcyjnych, których metoda opodatkowania pozwalała do roku 2014⁸³ w przypadku określonych strategii planowania podatkowego na znaczne ograniczenie obowiązku podatkowego wynikającego z podatku dochodowego od osób fizycznych⁸⁴. Dowodem na wielokrotne wykorzystywanie wskazanego pomysłu jako strategii optymalizacyjnej był wzrost liczby zarejestrowanych spółek komandytowo-akcyjnych z 19 w roku 2003 do 2908 w roku 2012⁸⁵. W roku 2013 zarejestrowanych spółek komandytowo-akcyjnych było już 5709⁸⁶. Reforma z roku 2014 spowodowała gwałtowny spadek zarejestrowanych podmiotów tego typu do 3707 (na koniec roku 2019)⁸⁷. Dane te pokazują w sposób jednoznaczny, że rejestrowanie spółek komandytowo-akcyjnych w większości nie miało żadnego uzasadnienia gospodarczego, a opierało się jedynie na przesłankach podatkowych. Sytuacja ta dowodzi jednak, że przyjęcie pewnych rozwiązań powtarzalnych i stosowanych powszechnie w obrocie gospodarczym może odnieść poważne skutki na gruncie zobowiązań podatkowych i zostać uznane za zwyczaj. Próba wczesnego wykrycia takich praktyk jest instytucją schematu podatkowego standaryzowanego, która zakłada obowiązek przekazania informacji z opisem uzgodnienia bez podawania danych podmiotów korzystających, bowiem na ogół w takich przypadkach konkretyzacja ich liczby jest niemożliwa do określenia⁸⁸. W art. 86 jest również fakt, że przed implementacją instytucji raportowania schematów podatkowych do polskiego porządku prawnego Ministerstwo Finansów wskazywało w formie ostrzeżeń na niektóre działania mogące podlegać

⁸³ Art. 1 ust. 3 zmieniony przez art. 1 pkt 1 ppkt b) Ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. (Dz.U.2013.1387) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2014 r.

⁸⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).

⁸⁵ Uzasadnienie i ocena skutków regulacji do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym z 17.09.2013 r., VII kadencja, druk sejm. nr 1725.

⁸⁶ K. Ziniak, *Ile jest spółek komandytowo-akcyjnych?*, <https://www.komandytowa.pl/ile-jest-spolek-komandytowo-akcyjnych.html> (dostęp z 05.03.2021 r.)

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ J. Rudowski, *Komentarz do art. 86(a)*, op. cit.

sankcji wynikającej z klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (np. w zakresie wspomnianych podatkowych grup kapitałowych)⁸⁹.

Kwestią problematyczną w zakresie schematów standaryzowanych jest również ocena, czy dany schemat podatkowy będzie mógł zostać zastosowany względem innych korzystających bez istotnych zmian. Zakładając bowiem, że promotor albo korzystający nie ma intencji w wielokrotnym wykorzystaniu danego rozwiązania przez inne podmioty, a jednocześnie chcąc wypełnić wszelkie obowiązki nakładane w tym zakresie przez przepisy, uznać należy, że zadaniem trudnym jest ocena, czy dana strategia będzie mogła zostać wykorzystana przez inne podmioty o podobnej, a być może nawet tożsamej sytuacji gospodarczo-podatkowej. Zgodnie z wyjaśnieniami ministerialnymi w zakresie MDR⁹⁰ rozstrzygnięcie czy udostępnienie albo wdrożenie schematu podatkowego może nastąpić bez zmiany istotnych jego założeń powinna być każdorazowo dokonywana z uwzględnieniem charakteru poszczególnych czynności, które zostały poczynione. Nie będzie zatem istotną zmianą założeń schematu podatkowego standaryzowanego np. zmiana odniesionej korzyści podatkowej, która jest skutkiem podjętych działań i czynników immanentnie związanych z korzystającym.

3.2.3 Schemat podatkowy „inny niż transgraniczny”

Ostatnią odmianą schematu podatkowego jest tzw. „schemat krajowy”. Nazwa ta jest swego rodzaju uproszczeniem wynikającym z określenia: „schemat podatkowy inny niż schemat transgraniczny”⁹¹. Wprawdzie w Ordynacji podatkowej wariant ten nie został wskazany jako odrębna kategoria schematu podatkowego, jednakże redakcja przepisu Art. 86a § 5 OP nie pozostawia wątpliwości w przedmiocie istnienia tego rodzaju schematów. Literatura oraz objaśnienia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019⁹² podają jedynie szcątkowe informacje o wskazanej kategorii uzgodnień. Mając na uwadze fakt, że konstrukcja tej odmiany schematu podatkowego wynika tylko i wyłącznie z implementacji przepisów dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego trudno jest uzyskać dokładniejsze informacje w tym zakresie. Jediną możliwością poczynienia jakichkolwiek rozważań jest analiza istniejących przepisów Ordynacji podatkowej. Skonstruowanie definicji schematu krajowego możliwe jest zatem poprzez wywiedzenie jej z opisu zawartego w art. 86a § 5 OP wskazującego,

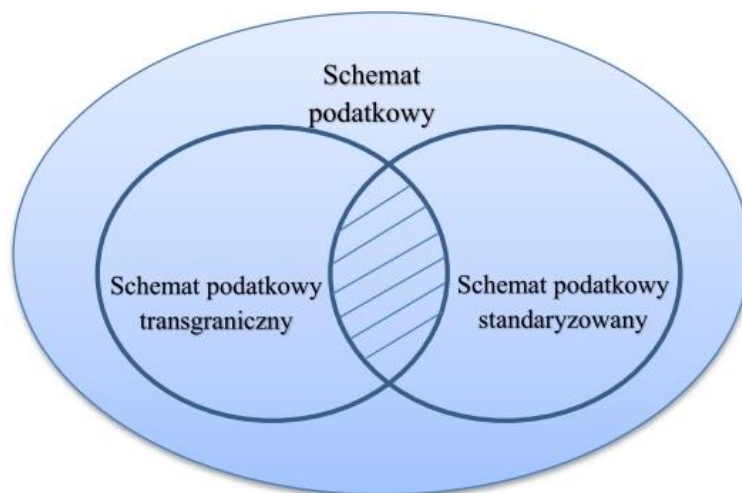
⁸⁹ Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych (Nr 004/2017), ABC.

⁹⁰ Ministerstwo Finansów, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) - objaśnienia Ministerstwa Finansów, LEX/el. 2019 (dalej: Objasnienia MDR).

⁹¹ Art. 86a § 5 OP.

⁹² Objasnienia MDR.

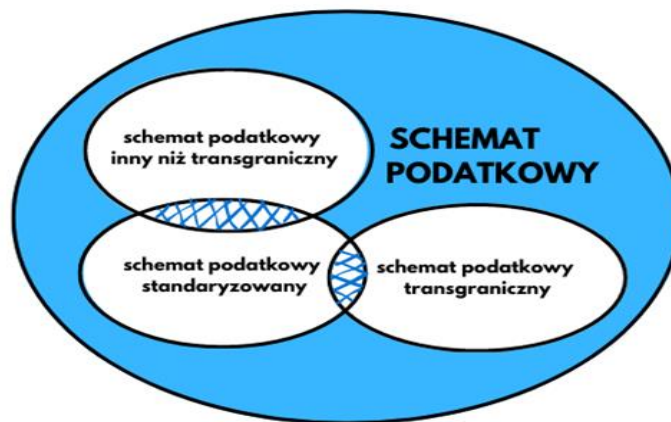
że: „Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, (...)”⁹³ – schematem podatkowym krajowym jest zatem schemat podatkowy inny niż schemat zagraniczny, co w połączeniu z analizą definicji schematu transgranicznego prowadzi do wniosku, że jest to schemat nieposiadający przymiotu kryterium transgranicznego. Taka definicja wydaje się jednak stać w sprzeczności z definicją samego schematu podatkowego w wersji podstawowej. Powodem takiego stanu rzeczy może być fakt, że zgodnie z objaśnieniami Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 roku schemat podatkowy jest ogólną kategorią nadrzędną zawierającą w sobie: schematy podatkowe standaryzowane i transgraniczne. Układ ten zilustrowany został na poniższej grafice:



Ilustracja 1 Schemat Podatkowy

W powyższym zakresie powstaje jednak wątpliwość – skoro ustawodawca traktuje jako schematy podatkowe jedynie schemat transgraniczny i standaryzowany, to czy możliwe jest, aby istniał schemat podatkowy niebędący ani standaryzowanym ani transgranicznym. Ordynacja podatkowa, jak już zostało wspomniane, wyodrębnia trzecią kategorię schematów, jaką są schematy inne niż zagraniczne. Zatem jeśli nie są to schematy transgraniczne, co wprost wskazuje ustawa, wnioskować można, że są to schematy standaryzowane. Powyższe zestawienie przejawia oczywistą wewnętrzną sprzeczność, bowiem schemat podatkowy może nie spełniać kryteriów kwalifikujących go jako schemat standaryzowany. W takiej sytuacji uznać należy, że albo nie istnieją schematy podatkowe inne niż schematy transgraniczne niestandaryzowane albo objaśnienia Ministra Finansów są nieprawidłowe. W tym wypadku prymat przyznać jednak należy rozwiązaniom ustawowym, które mają pozycję wyższą od objaśnień ministerialnych. Mając na uwadze poczynione zastrzeżenia, grafika ukazująca rodzaje schematów podatkowych powinna prezentować się w sposób wskazany poniżej:

⁹³ Ibidem.



Ilustracja 2 Schemat podatkowy

Jednak wart zaznaczenia jest również fakt, że schemat krajowy nie został wyszczególniony jako osobna pozycja w Ordynacji podatkowej, toteż być może intencją ustawodawcy nie było jego wdrożenie. O ile z pewnością rozwiązanie takie nie znajduje się w dyrektywie 2018/822, o tyle oczywistą intencją ustawodawcy było jednak usankcjonowanie konieczności raportowania również schematów podatkowych niewypełniających kryterium schematu transgranicznego. Argumentem przeciwnym jest natomiast posługiwanie się zwrotem: „schemat podatkowy inny niż transgraniczny”. Gdyby zatem istotnie oprócz kategorii schematów transgranicznych istniały jedynie schematy standaryzowane, wówczas ustawodawca wskazywałby wprost skierowanie przepisów względem owych schematów. Posłużenie się wskazanym zwrotem sugeruje zatem, że istnieje oprócz schematów standaryzowanych także trzecia kategoria schematów, do której odnosi się m.in. Wskazany przepis § 5 OP. Definicję schematu podatkowego innego niż transgraniczny uzyskać można także poprzez rozumowanie z przeciwieństwa w odniesieniu do definicji schematu transgranicznego wskazanego w art. 86a § 1 pkt 12 OP. Skoro więc schemat podatkowy transgraniczny spełniać musi kryterium transgraniczne oraz kryterium głównej korzyści, jak również którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt 6 ppkt a)-h) lub szczególną cechę rozpoznawczą, to schemat inny niż transgraniczny będzie uzgodnieniem niespełniającym kryterium transgranicznego oraz posiadającym ogólną cechę rozpoznawczą albo szczególną cechę rozpoznawczą wskazaną w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt f) tiret pierwsze i trzeciej albo w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt h) lub ppkt i) . Co do zasady, szczególne cechy rozpoznawcze dotyczą kwestii

transgranicznych⁹⁴, natomiast wskazane elementy przepisów również mogą być stosowane względem konstrukcji krajowych. Wątpliwe jest natomiast zagadnienie dotyczące innych szczególnych cech rozpoznawczych, bowiem formalnie ustawodawca nie wskazuje, aby schemat transgraniczny mógł powstać poprzez spełnienie kryterium transgranicznego i spełnienia innej szczególnej cechy rozpoznawczej. Skoro bowiem ustawodawca krajowy wyodrębnia kategorię „szczególnych cech rozpoznawczych” oraz „innych szczególnych cech rozpoznawczych”, to celem spójnego zastosowania wskazanego rozróżnienia, powinien on również wskazywać obie te kategorie w przypadku tworzenia definicji ustawowych. Wprawdzie samo posiadanie przez uzgodnienie innej szczególnej cechy rozpoznawczej zatwierdza byt schematu podatkowego, jednakże definicja schematu transgranicznego stanowi, że: „rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne (...)”. Definicja ta nie odnosi się zatem do schematu podatkowego spełniającego kryterium transgraniczne oraz jedną z ogólnych cech rozpoznawczych albo posiadającą szczególną cechę rozpoznawczą (w domyśle również inną szczególną cechę rozpoznawczą), lecz do uzgodnienia spełniającego wskazane cechy. W ocenie autora pracy w celu prawidłowego rozumienia przepisów ustawodawca powinien był w definicji wskazać, że schematem transgranicznym jest: „*schemat podatkowy, który spełnia kryterium transgraniczne*”. Dokonując wykładni obowiązującej definicji schematu transgranicznego należałoby bowiem uznać, że transgranicznym schematem podatkowym, jest uzgodnienie (nieposiadające cechy rozpoznawczej), a spełniające kryterium transgraniczne, co jest wprost sprzeczne z art. 86a §1 pkt 10 zgodnie z którego brzemieniem dla powstania schematu podatkowego konieczne jest zaistnienie cechy rozpoznawczej. Niewyjaśnionym problemem pozostaje także kwestia wskazana w art. 86a § 1 pkt 12 ppkt a) OP, bowiem z niewiadomych przyczyn ustawodawca ograniczył obowiązywanie schematu transgranicznego jedynie do podpunktów od a) do h), podczas gdy ogólne cechy rozpoznawcze wskazane zostały w ppkt a) do k), w szczególności, że ppkt i) nie odwołuje się do żadnej z wcześniej wymienionych cech. Badając jednak cel wdrożenia owych przepisów uznać należy, że prawdopodobnie takie rozumienie normy prawnej nie było intencją ustawodawcy.

Ostatnią kwestią wartą wspomnienia w niniejszym podrozdziale jest możliwość występowania tzw. schematów podatkowych „mieszanych”. Wyszczególnienie to wynika z możliwości łączenia cechy standaryzacji z pozostałymi rodzajami schematów podatkowych. Istnieją więc standaryzowane schematy transgraniczne oraz standaryzowane schematy inne niż

⁹⁴ I. Żurkowska-Mróż I., Raportowanie schematów podatkowych (MDR) szczególne cechy rozpoznawcze, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacjapodatkowa/5147085,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-szczegolnecechy-rozpoznawcze.html> (dostęp: 15.05.2023).

transgraniczne (standaryzowane schematy krajowe). Rozróżnienie to nie wynika wprost z ustawy ani z dyrektywy, ale mając na uwadze, że zarówno spełnienie przesłanek standaryzacji, jak również transgraniczności jest możliwe równocześnie, uznać należy, że konfiguracja taka jest możliwa.

3.3 Uzgodnienie

Kolejnym istotnym pojęciem w kontekście budowy schematu podatkowego jest uzgodnienie. Termin ten wskazany i zdefiniowany został w art. 86a §1 pkt 16 OP. Uzgodnieniem w rozumieniu wskazanego przepisu jest: „czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”⁹⁵. Podobnym pojęciem nie posługuje się jednak dyrektywa 2018/822, która określa jedynie „uzgodnienie transgraniczne”, będące odpowiednikiem polskiego schematu podatkowego transgranicznego.

W pierwszej kolejności zasadne jest omówienie definicji uzgodnienia wskazanej w Ordynacji podatkowej. Zgodnie z przytoczonym fragmentem ustawy są to pewne czynności (także planowane), w których uczestniczy co najmniej jeden podatnik i które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie albo niepowstanie obowiązku podatkowego. Definicja ta jest niezwykle szeroka i obejmuje swoim zakresem bardzo rozległą grupę postanowień zmierzających do powstania schematu podatkowego. Należy zwrócić uwagę, że nie tylko czynności wykonane uważane są w świetle powyższego przepisu za uzgodnienie, ale także czynności zaplanowane są objęte wskazaną kategorią pojęciową. W dalszej kolejności wskazać należy, że uzgodnienie powstanie, gdy jedna ze stron będzie podatnikiem. Wprawdzie trudno jest wskazać sytuację, w której choć jedna ze stron uzgodnienia nie będzie podatnikiem, ponieważ na ogół jest nim albo promotor występujący jako podmiot profesjonalny (adwokat, doradca podatkowy, radca prawny), albo po drugiej stronie występuje korzystający, którego celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Jak słusznie zauważają jednak niektórzy przedstawiciele doktryny prawa podatkowego możliwe jest, aby w przypadku niektórych podatków, ani promotor ani strona nie była podatnikiem. Sytuacja taka jest możliwa w przypadku, gdy celem podjętych działań jest doprowadzenie do stanu, w którym korzystający pomimo prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (lub innego kraju UE) nie ma w tym państwie stałego zakładu w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

⁹⁵ Art. 86a pkt 1 ust. 16 OP.

w rozumieniu przepisów o VAT⁹⁶. W powyższym kontekście należy także zbadać, czy jedną ze stron uzgodnienia, które zostało poczynione, musi być podatnik jakiegokolwiek podatku w Polsce, czy też musi być to podatnik tego samego podatku, którego dotyczy uzgodnienie. Przychyłając się do pierwszego rozwiązania, należałoby przyjąć, że uzgodnienie będzie występowało niemalże zawsze, gdyż promotor będący profesjonalnym pełnomocnikiem prowadzącym działalność w Polsce zawsze będzie podatnikiem chociażby podatku VAT, ponieważ taki obowiązek nakłada na niego prawo⁹⁷ w sposób bezpośredni. Jednak w strukturze uzgodnienia nie zawsze występować musi promotor, a korzystający nie musi być podatnikiem w rozumieniu polskich przepisów podatkowych. W związku z powyższymi wątpliwościami należy postawić następujące pytanie: czy zawężenie definicji uzgodnienia do tego samego podatku, którego podatnikiem jest jedna ze stron nie ograniczałaby stosowania wskazanych przepisów do zbyt wąskiego katalogu przypadków? Pamiętać bowiem należy, że jak zostało już wskazane, profesjonalni pełnomocnicy zawsze są podatnikami podatku VAT, natomiast art. 86a § 3 tiret pierwsze OP wyłącza funkcję kryterium transgranicznego w sytuacji, gdy: „uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej”⁹⁸. W sytuacji, gdy tylko promotor byłby podatnikiem podatku VAT (a korzystający nie) oraz jednocześnie stroną uzgodnienia o charakterze transgranicznym, to wówczas stwierdzić można, że schemat podatkowy transgraniczny w zakresie podatku VAT nie powstanie, gdyż nie wypełniono przesłanek dla wystąpienia uzgodnienia, ani dla kryterium transgranicznego. Innym przypadkiem jest natomiast sytuacja, gdy uzgodnienie dotyczyć będzie podatku VAT jednocześnie z innymi daninami publicznoprawnymi. Pamiętać jednak należy, że istnieje możliwość powstania schematu krajowego w zakresie podatku VAT, w tym celu wystarczy, że promotor będzie podatnikiem wskazanego podatku (przy założeniu, że spełnione zostały pozostałe wymogi dla powstania schematu krajowego). Sytuacja staje się bardziej skomplikowana w momencie, gdy ani promotor (np. zagraniczny doradca podatkowy), ani korzystający (jak w przykładzie) nie są polskimi podatnikami – wówczas nie będą dotyczyły ich polskie przepisy podatkowe. Niejasne jest przy tym, czy konieczność wystąpienia podmiotu w postaci podatnika jest warunkiem *sine qua non* istnienia uzgodnienia. Wątpliwość ta wynika z redakcji przepisu mówiącego o uzgodnieniach „(...) których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie

⁹⁶ B. Pahl, *Komentarz do art. 86(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Red. L. Etel. LEX/el.

⁹⁷ Art. 113 ust. 13 pkt 2 lit a Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.)

⁹⁸ Art. 86a § 3 tiret pierwsze OP.

obowiązku podatkowego”⁹⁹. Odczytując powyższe zdanie w sposób literalny i z zachowaniem zasad logiki prawniczej, należałoby stwierdzić, że nie jest warunkiem koniecznym posiadanie przez którąkolwiek ze stron statusu podatnika. Wniosek ten wynika z użycia przez ustawodawcę spójnika „lub” przy konstrukcji warunku. Takie rozumienie oznaczałoby, że możliwe jest nieposiadanie przez którąkolwiek ze stron statusu podatnika, gdy spełniony jest warunek wpływu (albo potencjalnego wpływu) na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Wprawdzie objaśnienia Ministra Finansów w zakresie MDR dopuszczają możliwość, aby żadna ze stron uzgodnienia nie była podatnikiem, natomiast z punktu widzenia prawnego i logicznego taki układ nie powinien mieć miejsca. Przedstawiona sytuacja nasuwa bowiem wątpliwości, których nie można zignorować, przede wszystkim w zakresie podmiotu uzyskującego korzyść podatkową (wynikającą z niepowstania obowiązku podatkowego). Oczywiście przyjąć można, że korzyść tę w każdym przypadku odnosi korzystający, pamiętać jednak należy, że w tym wypadku może on nie być podatnikiem na gruncie prawa polskiego, a zatem przepisy OP mogą nie być względem nich stosowane. Badanie problemu od drugiej strony również nie przynosi prawidłowego rezultatu, bowiem przyjmując, że jedynie status podatnika jest warunkiem kształtującym zasadność powstania uzgodnienia, to uznać należy, że uzgodnienie, w wyniku którego nie powstaje obowiązek podatkowy (a tym samym dorozumiana korzyść podatkowa) nie może być podstawą schematu podatkowego. Uznać zatem należy, że oba warunki (zarówno bycie podatnikiem, jak również powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego) są determinantami powstania uzgodnienia. Mając na uwadze powyższe obserwacje, należy sformułować wniosek, że ustawodawca powinien był posłużyć się spójnikiem „i” zamiast zastosowanej alternatywy wyrażonej spójnikiem „lub” Reasumując, autor niniejszej pracy przychylił się do stanowiska, zgodnie z którym intencją ustawodawcy było, aby pojęcie podatnika na gruncie wskazanych przepisów rozumieć w wymiarze funkcjonalnym. Zgodnie z przedstawioną interpretacją oznacza to, że realizacja uzgodnienia nastąpi jedynie w sytuacji, gdy co najmniej jedna ze stron danej czynności jest podatnikiem konkretnego podatku (którego dotyczy uzgodnienie) oraz jednocześnie czynność dotyczy strony funkcjonującej jako podatnik owego podatku w danym uzgodnieniu. Definicja uzgodnienia nie będzie więc spełniona, mimo że strona danej czynności jest podatnikiem jakiegokolwiek podatku, jeżeli czynność ta nie dotyczy tego podatku i ze swojej natury dotyczyć nie może¹⁰⁰. Wskazać należy, że rozumienie takie jest zgodne z prawdopodobną intencją prawodawcy, bowiem interpretowanie wskazanego przepisu w jego drugim znaczeniu

⁹⁹ Art. 86a §1 pkt 16 OP.

¹⁰⁰ Objasnienia MDR, s. 17.

powodowałoby rozpatrywanie w kontekście tej normy niemalże wszystkich stanów prawnych z udziałem profesjonalnych pełnomocników.

Kolejnym zagadnieniem istotnym z punktu widzenia wskazanej definicji jest kwestia powstania obowiązku podatkowego, o której mowa w końcowej części definicji uzgodnienia. Zaznaczyć należy, że różnica pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym wynika z OP i przedstawiona została w art. 4 i 5 wskazanej ustawy. Porównanie obu instytucji prowadzi do wniosku, że zobowiązanie podatkowe jest konkretyzacją obowiązku podatkowego i niejako wynika z niego. W kontekście tym należy podać w wątpliwość zasadność użycia przez ustawodawcę w definicji uzgodnienia instytucji obowiązku podatkowego. W ocenie autora definicja powinna odnosić się do zobowiązania podatkowego, ponieważ wszelkie uzgodnienia i wynikające z nich schematy podatkowe odnoszą się na ogół do konkretnych transakcji, płatności operacji. Potwierdzeniem tego poglądu jest sformułowanie przez ustawodawcę cech rozpoznawczych (ogólnych, szczególnych i innych szczególnych) w sposób odnoszący się do konkretnych zdarzeń podatkowo-gospodarczych, a nie ogólnych obowiązków podatkowych. W tym zakresie przykładem może być ogólna cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt b) OP, zgodnie z którym promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia. Wynagrodzenie to odnosi się do konkretnej korzyści wynikającej ze skonkretyzowanego działania, mającego na celu osiągnięcie oszczędności np. w konkretnej transakcji handlowej (transakcjach handlowych) opierających się na przyjętym sposobie działania. Jeżeli zatem przedsiębiorca zleciłby doradcy podatkowemu optymalizację podatkową, polegającą na redukcji kosztów wynikających z podatków dochodowych ponoszonych względem pracowników (np. poprzez przejście z umowy o pracę na tzw. „stosunek B2B”¹⁰¹ – umowę cywilnoprawną¹⁰²) i uzależnienia wynagrodzenia owego pełnomocnika od wartości osiągniętej korzyści podatkowej, to wówczas przedmiotem uzgodnienia nie jest obowiązek podatkowy (poprzez jego powstanie albo niepowstanie), lecz skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe dotyczące konkretnych pracowników przedsiębiorcy. Tak samo sytuacja kształtuje się w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej wskazanej w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt d) OP, zgodnie z którym w ramach

¹⁰¹ Podobnie: A. Brzozowski, A. Rutkowska, *Czy wybór sposobu opodatkowania oznacza zmianę zasad opodatkowania? rozważania w kontekście objaśnień MDR i pkt b.2 załącznika do dyrektywy DAC6*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024. s. 27.

¹⁰² I. Żurkowska-Mróz, *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) kryterium głównej korzyści podatkowej*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/5136705,Raportowanieschematow-podatkowych-MDR-kryterium-glownej-korzysci-podatkowej.html> (dostęp: 25.02.2023).

uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i, określone przez dwa państwa, wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%. Z powyższego wynika, że cecha ta odnosi się do konkretnej transakcji przeniesienia aktywów i wynagrodzenia za tę operację, a co za tym idzie jest to ponownie skonkretyzowane zobowiązanie, które powstało – różnica polega jedynie na kwocie zobowiązania, toteż po raz kolejny nie jest to niepowstanie obowiązku podatkowego, lecz *de facto* ograniczenie wysokości zobowiązania podatkowego. Innymi słowy obowiązek podatkowy już powstał, a uzgodnienie ma wpływ jedynie na wysokość wynikającego z niego zobowiązania podatkowego. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku innych szczególnych cech rozpoznawczych, np. art. 86a § 1 pkt 1 ppkt a) OP stanowi, że: „wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł”. W powyższym zakresie sytuacja ponownie dotyczy skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego, którym jest np. odroczonego część podatku dochodowego, opiewającego na ściśle wskazaną kwotę, tudzież odnosi się do konkretnych aktywów albo rezerw o zaprezentowanej wartości. Mając na uwadze powyższe zastrzeżenia, uznać należy, że intencją ustawodawcy było odniesienie do konkretnych zobowiązań podatkowych, których dotyczy uzgodnienie, a nie abstrakcyjnych obowiązków podatkowych.

Kolejnym aspektem istotnym w kontekście wskazanych rozważań jest ocena stosunku instytucji uzgodnienia względem schematu podatkowego. Zgodnie z definicją schematu podatkowego wskazaną w art. 86a § 1 pkt 10 OP: „rozumie się przez to uzgodnienie”. Pierwszym wnioskiem płynącym z analizy powyższej definicji jest fakt, że uzgodnienie jest jednym z elementów schematu podatkowego. Schemat podatkowy jest zatem określeniem zawierającym w sobie element uzgodnienia. Uzgodnienie, aby stać się schematem podatkowym, musi zatem spełniać dodatkowe wymogi wskazane w art. 86a § 1 pkt 10 ppkt a), b) albo c) OP. Rozgraniczenie obydwu pojęć wydaje się być poczynione w sposób wyraźny.

3.4 Kryterium głównej korzyści

Kolejnym elementem schematu podatkowego przejawiającym ścisły i istotny związek z tematyką pracy jest kryterium głównej korzyści. Termin ten pojawia się zarówno w dyrektywie 2018/822 jak i przepisach implementowanych do OP. Zgodnie z załącznikiem nr IV części I dyrektywy 2018/822, kryterium głównej korzyści: „(...) jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając

wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa”¹⁰³. Definicja ta sformułowana została w sposób dość ogólny, w kontekście możliwości uzyskania korzyści podatkowej. Mając na uwadze fakt, że przepisy nie wskazują podmiotu, który ma odnieść wskazaną korzyść oraz cel wprowadzonych regulacji przyjęć należy, że podmiotem, do którego odnosi się wskazana definicja jest prawdopodobnie „właściwy podatnik” (korzystający). Wprawdzie wspomagający i promotor również mogą odnosić pośrednio korzyść z tytułu dokonywania czynności związanych z uzgodnieniem, niemniej z pewnością nie będzie to korzyść podatkowa, choć jako tzw. *success fee* może się do tej korzyści odnosić. Z powyższych rozważań można wysnuć wniosek, że na gruncie dyrektywy 2018/822 kryterium głównej korzyści określone zostało jako osiągnięcie korzyści podatkowej, czyli odniesienia przez właściwego podatnika jakichkolwiek pozytywnych skutków (np. obniżenia, odroczenia, zwrotu podatku) związanych z intencjonalnym ukształtowaniem zobowiązania podatkowego, w sposób przewidziany w treści uzgodnienia.

W sposób szerszy kryterium głównej korzyści zostało implementowane do Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 86a § 2 OP:

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.

Inaczej niż w dyrektywie, przepisy dotyczące schematów podatkowych zawarte w Ordynacji podatkowej, w definiowaniu kryterium głównej korzyści, odnoszą się przede wszystkim do pojęcia korzyści podatkowej, które zostało zdefiniowane wprost w tej samej ustawie, stanowiącej, że przez korzyść podatkową rozumie się:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w ppkt a).¹⁰⁴

Ponadto przepisy te rozbudowują ją o inne elementy korzyści, związane nierozdzielnie z instytucją schematów podatkowych, a wskazane w art. 86a§ 1 pkt 4 ppkt a) i b) OP:

¹⁰³ Dyrektywa 2018/822, op. cit.

¹⁰⁴ Art. 3 pkt 18 OP.

- a) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- b) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Zważając na powyższe, należy stwierdzić, że definicja korzyści podatkowej wskazana w art. 86a§ 1 pkt 4 OP jest szersza niż ta podana w art. 3 pkt 18 tego samego aktu. Ustawodawca zdecydował się na zastosowanie nowej definicji korzyści podatkowej dla instytucji raportowania schematów podatkowych m.in. z uwagi na odmienną specyfikę wskazanych przepisów, które inaczej niż ma to miejsce w przypadku przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, dotyczą obchodzenia obowiązków informacyjnych¹⁰⁵. Kolejna przyczyna wprowadzenia nowej definicji wynika z zakresu przedmiotowego przepisów o MDR – klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie znajduje zastosowania przy egzekwowaniu nieprawidłowości powstających na gruncie podatku od towarów i usług. W tym celu rozszerzono definicję korzyści podatkowej także na potrzeby pozyskiwania informacji o schematach podatkowych dotyczących tego podatku. Należy pamiętać bowiem, że obowiązek raportowania schematu podatkowego może powstać w sytuacji, gdy będzie to schemat krajowy albo gdy uzgodnienie będzie dotyczyło również innych podatków¹⁰⁶. Ponadto zwrócić należy uwagę, że z powodu odrębnego uregulowania nadużyć podatkowych zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług¹⁰⁷, przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie znajdują zastosowania do nieprawidłowości na gruncie tego podatku¹⁰⁸.

Analiza wskazanej definicji pozwala na stwierdzenie, że oprócz wystąpienia korzyści podatkowej w opisywanym ujęciu, dla stwierdzenia istnienia kryterium głównej korzyści konieczne jest łączne wystąpienie dwóch innych przesłanek określanych jako istnienie alternatywnej drogi postępowania oraz kwalifikacja charakteru korzyści podatkowej jako głównej lub jednej z głównych przyczyn dokonania czynności. Alternatywa innej drogi postępowania przejawia się w wystąpieniu sytuacji, zgodnie z którą podatnik działający rozsądnie ma możliwość zastosowania innego działania w celu dokonania określonych czynności, jeżeli jest to uzasadnione racjonalnymi przesłankami występującymi na gruncie ekonomicznym. Chodzi zatem o sytuację, gdy podatnik, pomimo możliwości obrania różnych strategii działania, wybiera tę, której głównym atrybutem jest korzyść podatkowa, nawet wtedy,

¹⁰⁵ J. Rudowski, *Komentarz do art. 86(a)*, op. cit.

¹⁰⁶ Art. 86a § 3 tiret pierwsze OP.

¹⁰⁷ Art. 5 ust. 5 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.)

¹⁰⁸ J. Rudowski, *Komentarz do art. 86(a)*, op. cit.

gdy ma ona mniejszą zasadność na gruncie biznesowym¹⁰⁹. Przykładem takiego działania może być wnoszenie składnika majątku jako aportu do spółki w miejsce jego sprzedaży. Takie rozwiązanie jest, z perspektywy podatkowej, korzystniejszym sposobem przeniesienia własności majątku, ponieważ, co do zasady, intencją sprzedającego jest otrzymanie jak najwyższej ceny za posiadane prawo. Jeśli zbywca nie poszukuje na rynku najkorzystniejszej oferty, lecz wnosi składnik jako aport do spółki to można przypuszczać, że głównym uzasadnieniem takiego działania nie są względy gospodarcze, ale właśnie korzyść podatkowa. Natomiast jeżeli za cel operacji przyjąć przeniesienie danego składnika majątku na rzecz przedsiębiorstwa (np. rzeczy nieodłącznie związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą) przy jednoczesnym znajdowaniu się owych rzeczy w majątku osobistym wspólnika, to sprzedaż na rzecz podmiotu gospodarczego należałoby uznać za przejaw niegospodarności. Pamiętać przy tym należy, że dowolna wycena wnoszonego aportu nie jest możliwa, ponieważ uniemożliwia to art. 175 Kodeksu spółek handlowych¹¹⁰, a także możliwość badania wysokości wkładu przez biegłego rewidenta, np. na żądanie pozostałych wspólników. Sam fakt występowania korzystniejszej stawki podatkowej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawych na rzecz wniesienia aportu do spółki nie może być traktowany jako czynność zmierzająca do stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. Działaniem, które nie będzie spełniało wymogu alternatywnej drogi postępowania, pomimo odniesienia korzyści podatkowej, będzie natomiast pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem go jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Niemożliwe jest, aby racjonalnie gospodarujący przedsiębiorca nie korzystał z możliwości pomniejszenia należności podatkowych o poniesione wydatki, gdy prawo przyznaje mu takie uprawnienie – działanie takie należałoby uznać za niesprawiedliwe z punktu widzenia prawa podatkowego¹¹¹. Ponadto podmioty gospodarcze w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest zatem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania, bowiem nie istnieje w tym zakresie inna możliwość. Należy jednak zwrócić uwagę na zasadność ponoszonych wydatków – jeżeli są one planowane wyłącznie ze względu na obniżenie podstawy opodatkowania przez generowane koszty, np. poprzez przejście

¹⁰⁹ B. Kubista, *Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych*, *Przegląd Podatkowy* 2022, nr 6, s. 38-43.

¹¹⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm.)

¹¹¹ Szerzej nt. sprawiedliwości w eliminowaniu korzyści podatkowych: J. Glumińska-Pawlic, P. Karwat, A. Werner, *Określanie korzyści podatkowej w świetle unijnych i polskich regulacji*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024, s. 57.

przedsiębiorstwa przynoszącego straty, to wówczas takie postępowania z pewnością nie zostaną zakwalifikowane jako jedyna możliwość działania. Kolejną przesłanką, która musi wystąpić przy kwalifikacji kryterium głównej korzyści jest to, że korzyść podatkowa musi być główną lub jedną z głównych korzyści wynikających z uzgodnienia. Kryterium głównej korzyści będzie więc, co do zasady, spełnione w przypadku, w którym wdrożenie uzgodnienia nie zostałyby dokonane, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa. Podatnik w tym przypadku nie stawia na pierwszym miejscu okoliczności o charakterze gospodarczym jako determinantu dokonania danej czynności, lecz kieruje się korzyścią podatkową. Przykładem wskazanego działania może być lokowanie działalności gospodarczej w państwie o korzystniejszym niż Polska reżimie podatkowym. Nie będzie natomiast spełniało wskazanych przesłanek korzystanie z ulgi badawczo – rozwojowej czy też tzw. ulgi *innovation box*, o ile przyczyna ich zastosowania będzie miała charakter gospodarczo-ekonomiczny, a nie przede wszystkim podatkowy (podobnie w zakresie stosowania tzw. estońskiego CIT¹¹²). Ponoszenie wskazanych wydatków jest sytuacją charakterystyczną dla prowadzenia działalności gospodarczej w sposób nastawiony na rozwój, w której poniesienie kosztów np. na działalność badawczo-rozwojową podyktowane jest w głównej mierze względami biznesowymi, czyli choćby potrzebą zachowania pozycji konkurencyjnej na rynku, a nie przede wszystkim względami podatkowymi. Oczywiście, korzyść podatkowa może, a nawet musi w tym przypadku wystąpić, bowiem taka jest intencja stosowania wszelkich ulg podatkowych – pobudzać rozwój w danych dziedzinach poprzez korzystniejsze (niższe) opodatkowanie. Nie jest to jednak wyłączone ani nawet główne uzasadnienie dla jej wdrożenia.

Następną czynnością zasadną dla niniejszego podrozdziału, jak również dla całej pracy, jest porównanie stosowania kryterium głównej korzyści w dyrektywie 2018/822 oraz Ordynacji podatkowej jako determinantów powstania schematu podatkowego. W pierwszej kolejności omówiony zostanie wpływ instytucji na zagadnienie cech rozpoznawczych. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 10 OP schemat podatkowy powstaje, gdy uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą. Przesłanki wystąpienia kryterium głównej korzyści oraz spełnienia ogólnej cechy rozpoznawczej muszą zostać spełnione łącznie, aby dane uzgodnienie stało się schematem podatkowym. W dalszych podpunktach ustawa wskazuje jednak, że kryterium głównej korzyści nie musi zostać spełnione, by powstał schemat, a to za sprawą wystąpienia szczególnej cechy rozpoznawczej lub innej szczególnej cechy

¹¹² K. Klimkiewicz-Deplano, *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawno podatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego*, Przegląd Podatkowy 2022, nr 7, s. 14-23.

rozpoznawczej. Możliwości te połączone zostały spójnikiem logicznym „lub”, tworzącym alternatywę zwykłą, co oznacza, że zarówno przy wystąpieniu samodzielnie którejkolwiek ze szczególnych cech rozpoznawczych, tak samo jak i innej szczególnej cechy rozpoznawczej powstanie schemat podatkowy, pomimo niewystąpienia kryterium głównej korzyści. Taka sama sytuacja będzie miała miejsce, gdy dane uzgodnienie będzie posiadało cechę opisaną w obu wskazanych zbiorach (np. łączne wystąpienie przesłanek z art. 86a § 1 pkt 1 ppkt c) OP w zw. z art. 86a § 1 pkt 13 ppkt b) OP – dokonanie odliczenia odpisów amortyzacyjnych względem tego samego środka trwałego w więcej niż jednym państwie, z których oczekiwany dochód w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25.000.000 zł). Istnieje również możliwość łącznego występowania szczególnej, bądź innej szczególnej cechy rozpoznawczej, z ogólną cechą rozpoznawczą (np. łączne wystąpienie cech rozpoznawczych z art. 86a § 1 pkt 1 ppkt c) OP w zw. z art. 86a § 1 pkt 6 ppkt b) OP – zastrzeżenie w umowie z doradcą podatkowym jego wynagrodzenia w postaci prowizji procentowej od realizacji uzgodnienia, z którego spodziewany dochód przekracza 25.000.000 zł albo zobowiązanie się przez doradcę podatkowego do zachowania poufności w odniesieniu do opracowanego sposobu, pozwalającego, by ten sam dochód lub majątek korzystał z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie). Uznać należy, że w takich sytuacjach kryterium głównej korzyści nie musi zostać spełnione, bowiem w obu przypadkach w strukturze schematu podatkowego występuje szczególna bądź inna szczególna cecha rozpoznawcza. Dla porównania – dyrektywa 2018/822 wskazuje wprost, że spełnienie kryterium głównej korzyści musi mieć miejsce w przypadku wskazanych cech rozpoznawczych¹¹³. Wynika z tego, że zgodnie z dyrektywą badanie istnienia niektórych cech rozpoznawczych rozpocząć można dopiero w momencie ustalenia, że samo uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści: „Ogólne cechy rozpoznawcze należące do kategorii A i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B i kategorii C pkt 1 ppkt b) ppkt (i), ppkt c) i d) można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest kryterium głównej korzyści”¹¹⁴.

Z porównania obu list wynika, że cechy rozpoznawcze wskazane w dyrektywie jako zwolnione z obowiązku spełnienia kryterium głównej korzyści pokrywają się z ogólnymi cechami rozpoznawczymi wskazanymi w art. 86a § 1 pkt 6 OP. Szczególne cechy rozpoznawcze pokrywają się natomiast ze szczególnymi i innymi szczególnymi cechami wskazanymi w Ordynacji podatkowej. Kolejną różnicą jest systematyka wskazanych cech,

¹¹³ Załącznik IV część I dyrektywy 2018/822.

¹¹⁴ Ibidem.

która w dyrektywie podzielona została na poszczególne sekcje dotyczące powiązania kryterium głównej korzyści: z transakcjami transgranicznymi, z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą oraz z ustalaniem cen transferowych. W Ordynacji podatkowej podział taki nie występuje, a poszczególne cechy rozpoznawcze zakwalifikowane są do trzech istniejących kategorii.

3.5 Cechy rozpoznawcze

Zgodnie z systematyką wyznaczoną przez dyrektywę 2018/822 istnieją dwie główne kategorie cech rozpoznawczych: ogólne cechy rozpoznawcze oraz szczególne cechy rozpoznawcze. Druga z nich podzielona jest kolejno na kategorie wiążące się z: kryterium głównej korzyści, transakcjami transgranicznymi, automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą oraz ustalaniem cen transferowych. Ordynacja podatkowa wyróżnia natomiast trzy kategorie cech rozpoznawczych: ogólne cechy rozpoznawcze, szczególne cechy rozpoznawcze oraz inne szczególne cechy rozpoznawcze. Każda z poszczególnych kategorii cech zostanie opisana w niniejszej pracy w odrębnej części podrozdziału. Dokonane zostanie również porównanie pomiędzy dyrektywą 2018/822 oraz Ordynacją podatkową. Mając na uwadze, że w ustawie szczególne cechy rozpoznawcze zostały skategoryzowane, natomiast w dyrektywie 2018/822 brak istnienia innych szczególnych cech rozpoznawczych, zostaną one porównane w podrozdziale w kategorii „szczególne cechy rozpoznawcze”.

3.5.1 Ogólne cechy rozpoznawcze

Jak zostało wskazane na wcześniejszych etapach opracowania cechy rozpoznawcze¹¹⁵ podzielone zostały w Ordynacji podatkowej na trzy kategorie. Istnienie ogólnej cechy rozpoznawczej jest, obok kryterium głównej korzyści, koniecznym determinantem powstania schematu podatkowego. Dyrektywa 2018/822 nie definiuje w sposób bezpośredni poszczególnych rodzajów cech rozpoznawczych, poprzestając jedynie na ogólnej definicji samej cechy rozpoznawczej. Definicja ta określa cechę rozpoznawczą jako: „(...) typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku nr IV, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania”¹¹⁶. Owa definicja odsyła zatem do załącznika nr IV dyrektywy, gdzie wskazane są poszczególne kategorie cech rozpoznawczych, nakreślając jedynie, że istnienie tych cech wskazuje na potencjalne zagrożenie unikania opodatkowania. Inaczej zdefiniowano natomiast cechy rozpoznawcze w Ordynacji podatkowej, bowiem nie została sformułowana ogólna definicja cechy

¹¹⁵ ang. *hallmarks*

¹¹⁶ Art. 1 ust. 1 ppkt b dyrektywy 2018/822.

rozpoznawczej, lecz każda z kategorii została opisana za pomocą katalogu przypadków, które muszą zostać spełnione, aby dane uzgodnienie było uznane za schemat podatkowy. Zgodnie z definicją wskazaną w art. 86a § 1 pkt 6 OP ogólną cechą rozpoznawczą jest:

właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,
- g) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
 - nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
 - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,
- j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w ppkt b i c,
- k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w ppkt a-c było faktycznie respektowane; (...).

Na podstawie redakcji niniejszego przepisu przyjąć należy, że wymieniony katalog powinno odczytywać się jako zbiór zamknięty, ponieważ ustawodawca nie posłużył się żadnym ze zwrotów mogących sugerować, że dopuścił istnienie innych ogólnych cech rozpoznawczych¹¹⁷. Wskazać również należy, że możliwe jest wystąpienie więcej niż jednej

¹¹⁷ B. Pahl, *Komentarz do art. 86(a)*, op.cit.

ogólnej cechy rozpoznawczej w określonym schemacie podatkowym. W ocenie autora pracy ogólne cechy rozpoznawcze podzielone mogą zostać na dwie kategorie; pierwsza z nich odnosi się do czynności polegających na umowie zawartej pomiędzy promotorem a korzystającym, natomiast druga grupa dotyczy faktycznych czynności mających na celu „agresywną optymalizację podatkową”. Cechy rozpoznawcze wskazane w art. 86a § 1 pkt 6 OP ppkt a)-c) oraz i)-k) są okolicznościami odnoszonymi się do pierwszej grupy cech. Zauważyć należy, że powyższe uzgodnienia często występować będą w sposób kumulatywny z cechami wskazanymi w ppkt d)-h) tego samego przepisu. Cechy wskazane w drugiej grupie są natomiast ściśle nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowej. Okoliczności te również mogą być między sobą łączone w jednym schemacie podatkowym (np. ppkt g) i ppkt h) – np. poprzez okrężny obieg środków finansowych z wykorzystaniem podmiotu, wymienione w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową)¹¹⁸.

Oprócz różnic na gruncie podziału poszczególnych kategorii cech rozpoznawczych powstaje również zagadnienie zróżnicowanej procedury badania istnienia schematu podatkowego pomiędzy dyrektywą 2018/822 a Ordynacją podatkową. Problem ten wynika z redakcji przepisów dotyczących korelacji pomiędzy cechą rozpoznawczą, a korzyścią podatkową. Dyrektywa 2018/822 wskazuje, że: „Ogólne cechy rozpoznawcze należące do kategorii A i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B i kategorii C pkt 1 ppkt b) ppkt (i), ppkt c) i d) można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest »kryterium głównej korzyści«”¹¹⁹. Odczytując przepis literalnie należałoby uznać, że aby rozważyć wystąpienie cechy rozpoznawczej, trzeba w pierwszej kolejności ustalić czy wystąpiła korzyść podatkowa; nie można przystąpić do badania istnienia cech rozpoznawczych jeżeli z danego uzgodnienia nie odniesiono korzyści podatkowej. Ordynacja podatkowa wskazuje natomiast, że ogólna cecha rozpoznawcza oraz kryterium głównej korzyści muszą wystąpić łącznie w tym samym momencie¹²⁰. Różnica ta ma znaczenie w zakresie spełnienia kryterium głównej korzyści, które zostało odniesione albo które mogło zostać odniesione przez podatnika w związku z uzgodnieniem. Możliwe jest bowiem zaistnienie sytuacji, w której spełniona jest jedna z ogólnych cech rozpoznawczych, ale nie wiadomo w którym miejscu wystąpiła korzyść podatkowa albo czy korzyść ta w ogóle wystąpiła; jak już zostało wskazane wystąpienie

¹¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. 2019 poz. 599).

¹¹⁹ Załącznik IV cz. I dyrektywy 2018/822.

¹²⁰ Art. 86a § 1 pkt 10 OP.

korzyści podatkowej nie wiąże się w sposób bezpośredni z powstaniem jakichkolwiek pożytków dla podatnika (np. w wyniku zgodnego z prawem korzystania z ulg i zwolnień). Należy jednak podkreślić, że celem tych czynności było odniesienie korzyści podatkowej oraz że nie mają one uzasadnienia na gruncie gospodarczym (np. nie sposób jest uznać, że korzyścią podatkową jest posiadanie kilku zakładów zagranicznych, w tym w państwach stosujących tzw. „szkodliwą konkurencję podatkową”, jeżeli cel tego działania znajduje uzasadnienie gospodarcze – przykładowo działalność deweloperska w zakresie budowy hoteli). Mając na uwadze poczynione zastrzeżenie wskazać więc należy, że w przypadku badania wystąpienia schematu podatkowego na gruncie OP, jeżeli stwierdzone zostanie, że istnieje jedna ze szczególnych cech rozpoznawczych, ale korzyść podatkowa wymaga odnalezienia to wówczas możliwe jest jej poszukiwanie. Natomiast w przypadku dyrektywy 2018/822, jeżeli nie zostanie stwierdzone wystąpienie kryterium głównej korzyści nie należy w ogóle przystępować do badania istnienia cech rozpoznawczych (we wskazanych w dyrektywie przypadkach). Innymi słowy na gruncie polskiej ustawy badanie istnienia schematu podatkowego rozpocząć można od którejkolwiek z przesłanek, natomiast w przypadku dyrektywy 2018/822 nieistnienie w chwili badania kryterium głównej korzyści eliminuje istnienie schematu podatkowego. Różnica ta stawia pod znakiem zapytania prawidłowość implementacji dyrektywy do polskiego porządku prawnego, jak również może powodować komplikacje w przypadku wspomnianych kwestii transgranicznych.

Różnice występują także na gruncie poszczególnych cech rozpoznawczych implementowanych do polskiego porządku prawnego. Niespójność cech pojawia się już w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt a OP, który stanowi, że: „promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej”. Dyrektywa formułuje tę cechę inaczej, wskazując, że ogólna cecha rozpoznawcza zostaje spełniona, gdy: „Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową”¹²¹. Różnica kształtuje się więc w zakresie podmiotów, których dotyczy wskazana cecha rozpoznawcza. Ordynacja podatkowa podaje, że są nimi: „promotor lub korzystający”, natomiast dyrektywa wskazuje, że jest to „podatnik lub uczestnik”. O ile pojęcia „podatnika”,

¹²¹ Załącznik IV cz. 2 sekcja A ust. 1 dyrektywy 2018/822.

„korzystającego” i „promotora” są jasne i zdefiniowane w aktach prawnych, o tyle pojęcie „uczestnika” uzgodnienia wydaje się budzić wątpliwości. Wskazać należy, że termin „właściwy podatnik” w rozumieniu dyrektywy 2018/822 oznacza: „(...) osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonała pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia”¹²². Opis ten odpowiada, co do zasady definicji korzystającego wskazanej w Ordynacji podatkowej. Pojęcie „uczestnika” uzgodnienia nie zostało natomiast zdefiniowane tak w dyrektywie 2018/822, jak i w Ordynacji podatkowej. Wątpliwością, która nasuwa się w powyższym kontekście jest prawidłowość zakwalifikowania każdego podmiotu w nim występującego jako „uczestnika” uzgodnienia. Skoro pod pojęciem „uczestnika” uzgodnienia należałoby rozumieć zarówno podatnika, pośrednika, jak i wspomagającego¹²³, to wówczas wskazanie drugiego z podmiotów jako „podatnika” jawi się jako niezasadne i niepotrzebne powtórzenie. Z drugiej strony rozumując niejako z przeciwieństwa można uznać, że jeśli jednym ze wskazanych podmiotów jest podatnik, to drugim jest zapewne pośrednik (albo wspomagający), natomiast teza ta byłaby trudna do uzasadnienia, ponieważ dyrektywa 2018/822 sama wskazuje definicję legalną pośrednika (i zarazem wspomagającego). Zakładając zatem racjonalność ustawodawcy¹²⁴, jak również biorąc pod uwagę zasadę zakazu wykładni synonimicznej¹²⁵ niezasadne jest przypisywanie różnym pojęciom tego samego znaczenia¹²⁶. Skoro więc pojęcia podatnika i pośrednika (wspomagającego) są zdefiniowane w sposób konkretny, a sam podatnik został wymieniony osobno, to trudno jest wyznaczyć desygnaty należące do kategorii „uczestnika” uzgodnienia. Kolejną możliwością zidentyfikowania znaczenia pojęcia „uczestnika” jest analiza poszczególnych przepisów dyrektywy posługujących się wskazanym pojęciem. Zwrot „uczestnik” bądź „uczestnicy” nie pojawia się jednak często w tekście dyrektywy 2018/822. Jedynym obszarem, który może prowadzić do jakichkolwiek wniosków w tym zakresie jest art. 1 pkt 1 lit. b) ppkt 18) dyrektywy 2018/822, kreujący definicję uzgodnienia transgranicznego. Analiza wskazanego przepisu budzi jednak pewne wątpliwości w kontekście

¹²² Art. 1 pkt 1 ppkt b) ppkt 22 dyrektywy 2018/822.

¹²³ Zgodnie z definicją wskazaną w art. 1 pkt 1 ppkt b) ppkt 21 dyrektywy 2018/822.

¹²⁴ Zasada wyrażona np. w wyroku NSA z 22.03.2019 r., II OSK 1166/17, LEX nr 2687016.

¹²⁵ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 118; Argumentacja NSA w uchwale z 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, LEX nr 485845; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 września 2015 r., I SA/Gl 157/15, CBOSA; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2015 r., I SA/Gl 848/14, CBOSA.

¹²⁶ Szerzej: G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*. [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*. Red. G. Wierczyński. Warszawa 2003, s. 87-90; Wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK 2011, Nr 6, poz. 166, Wyrok NSA z 15 maja 2009 r., II OSK 811/08, LEX nr 574315, Wyrok NSA z 12 marca 2009 r., II OSK 345/08, LEX nr 530023; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2014 r., I SA/Gl 3/14, CBOSA.

konieczności kwalifikowania wszystkich kategorii podmiotów pod pojęciem „uczestnika”. Każdy z podpunktów odnosi się do „co najmniej” jednego z uczestników uzgodnienia, a warunki dotyczą mnogiej rezydencji podatkowej (rezydencja podatkowa w więcej niż jednym państwie) albo braku rezydencji podatkowej uczestników postępowania w tym samym państwie. Biorąc pod uwagę, że na ogół jedynie „podatnik” będzie spełniał te wymogi (z uwagi na fakt, że co do zasady pośrednicy profesjonalni posiadają „jedną rezydencję podatkową” ze względu na konieczność prowadzenia działalności zawodowej w państwie, w którym zrzeszeni są w samorządzie zawodowym) uznać należy, że pojęcie uczestnika odnosi się zarówno do „podatnika”, jak również do „pośrednika”. Podkreślić więc należy, że w tym wypadku za „uczestnika” uważany jest każdy podmiot biorący udział w uzgodnieniu. Do odmiennych wniosków można natomiast dojść poprzez analizę załącznika nr IV cz. II ppkt b pkt 1, który wskazuje, że:

Uzgodnienie, w ramach którego jego uczestnik podejmuje rozmyślnie działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.

W tym wypadku trudno natomiast uznać, aby cecha ta odnosiła się do „pośrednika”, jako podmiotu profesjonalnego, bowiem ewidentnie to „podatnik” zainteresowany będzie nabyciem przedsiębiorstwa przynoszącego straty czy też przeniesienia tych strat do innej jurysdykcji podatkowej. Należy więc wyciągnąć wniosek zakładający, że prawodawca unijny posługuje się pojęciem „uczestnika” w sposób niekonsekwentny, a co za tym idzie nieprawidłowy. Natomiast cecha opisana w załączniku nr IV cz. II ppkt A pkt 1 sformułowana została nieprawidłowo, bowiem wystarczające byłoby sformułowanie: „Uzgodnienie, w ramach którego właściwy uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności”. Za poprawne należy natomiast uznać sformułowanie analogicznej cechy w Ordynacji podatkowej, gdzie precyzyjnie wskazano w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt a), że: „promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich (...)”. Takie wskazanie nie pozostawia bowiem wątpliwości interpretacyjnych.

Kolejna różnica występuje w następnym punkcie tj. W załączniku nr IV cz. II ppkt A pkt 2, gdzie dyrektywa 2018/822 wskazuje, że: „Uzgodnienie, w ramach którego pośrednik jest uprawniony do otrzymania zapłaty (lub też odsetek, wynagrodzenia za koszty finansowania oraz innych opłat) za uzgodnienie, a wysokość tej zapłaty ustala się na podstawie”. Natomiast Ordynacja podatkowa podaje w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt b), co następuje: „promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia”. Różnica w tym zakresie polega na określeniu

podmiotu uzyskującego zapłatę. W dyrektywie 2018/822 pod pojęciem „pośrednika” rozumie się zarówno „promotora” jak i „wspomagającego” (przekładając te zwroty na grunt OP), natomiast Ordynacja podatkowa wskazuje jedynie na promotora. Fakt ten oznacza, iż implementacja do polskiego porządku prawnego nastąpiła w węższym zakresie niż w dyrektywie, bowiem cechą tą objęty został mniej liczny katalog podmiotów.

3.5.2 Szczególne cechy rozpoznawcze

Kolejną opisaną kategorią są szczególne cechy rozpoznawcze. Jak już zostało wskazane, systematyka dyrektywy 2018/822 różni się od przyjętej w Ordynacji podatkowej, bowiem nie rozpoznaje ona kategorii „innych szczególnych cech rozpoznawczych”. Podział ten jest jednak czysto strukturalny i nie wpływa na stosowanie instytucji schematów podatkowych. W niniejszym podrozdziale pominięte zostaną różnice o czysto formalnym charakterze, np. umieszczenia cechy ogólnej w katalogu cech szczególnych i odwrotnie.

Pomijając fakt podziału szczególnych cech rozpoznawczych na podgrupy nieznanne Ordynacji podatkowej, również w tym przypadku zachodzą różnice analogiczne jak w ogólnych cechach rozpoznawczych. Nie zważając na różnicę w podmiocie określonym w załączniku nr IV cz. II ppkt B pkt 1, która opisana została już wcześniej, przenieść należy pkt 2 niniejszej grupy, wskazujący na: „Uzgodnienie, które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku”. Różnicą, która wystąpiła w tym zakresie jest fakt, że cecha ta nie znalazła odzwierciedlenia bezpośrednio w Ordynacji podatkowej. Jedyłą cechą do niej zbliżoną jest ta ujęta w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt f) mówiąca, że: „dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania”. Cecha ta nie przewiduje jednak konkretnych instytucji prawnych, lecz posługuje się ogólnym pojęciem „zmiany kwalifikacji dochodów”.

Kolejna różnica występuje w załączniku nr IV cz. II ppkt C pkt 4, w zakresie: „uzgodnienia, które obejmuje przeniesienie aktywów i w ramach którego kwoty uznawane za należne w zamian za te aktywa znacznie się różnią w odpowiednich jurysdykcjach”. W Ordynacji podatkowej przepis ten został uściślony i brzmi następująco: „w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%”¹²⁷. Polski

¹²⁷ Art. 86a §1 pkt 13 ppkt b) OP.

ustawodawca doprecyzowuje w tym zakresie zwrot użyty w dyrektywie, tj. „znacznie różnią się”, określając wartość wskazanej różnicy na co najmniej 25%.

Następna różnica występuje natomiast w załączniku nr IV cz. II ppkt E pkt 1, w zakresie: „uzgodnienia obejmującego wykorzystanie jednostronnych zasad »bezpiecznej przystani«”. Ordynacja podatkowa w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt g) formułuje ową cechę następująco:

wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych.

Różnica ta ma jednak charakter ściśle opisowy i stanowi jednocześnie objaśnienie pojęcia „zasad bezpiecznej przystani”, którym posługuje się dyrektywa 2018/822.

3.5.3 Inne szczególne cechy rozpoznawcze

Zgodnie z informacjami przedstawionymi w poprzednim podrozdziale kategoria „innych szczególnych cech rozpoznawczych” jest grupą cech występującą jedynie w prawie polskim. Zbiór ten wskazany został w art. 86a § 1 pkt 1 ppkt a)-d) OP. Inne szczególne cechy rozpoznawcze, podobnie jak pozostałe grupy cech, zdefiniowane zostały przez ustawodawcę polskiego poprzez bezpośrednie wymienienie poszczególnych okoliczności, które muszą być spełnione w ramach danego uzgodnienia, aby przypisano mu posiadanie jednej ze wskazanych cech. W powyższym artykule wskazano, że jako inną cechę rozpoznawczą:

(...) rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł,

b) płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,

c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,

d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł; (...).

Zaznaczyć zatem należy, że „inne szczególne cechy rozpoznawcze” są kategorią stworzoną przez polskiego ustawodawcę i specjalnie dostosowaną do polskich przepisów podatkowych bez jakichkolwiek podstaw występujących w dyrektywie 2018/822. W zakresie omawianych przepisów ponownie warto zastanowić się nad zagadnieniem możliwości wykroczenia poza granicę swobody implementacji dyrektywy do porządku krajowego. Podkreślić należy, że tylko niektóre (ppkt b) i d)) ze wskazanych cech odnoszą się ściśle do uzgodnień transgranicznych, co powoduje pewne wątpliwości w zakresie umocowanie polskiego ustawodawcy do możliwości rozszerzania wskazanych ograniczeń, także na okoliczności niemające umocowania akcie unijnym.

3.6 Państwa o łagodnym reżimie podatkowym (tzw. raje podatkowe)

Instytucja raportowania schematów podatkowych została opracowana z myślą o przeciwdziałaniu tworzeniu struktur optymalizacyjnych, których założeniem jest wykorzystywanie możliwości lokowania poszczególnych elementów uzgodnienia w państwach o korzystniejszym reżimie podatkowym, przejawiającym się najczęściej w stosowaniu niższej stawki podatku lub wyłączenia od opodatkowania niektórych czynności prawnych lub faktycznych. Okoliczność ta wskazana została również w hipotezie badawczej na której oparta została niniejsza dysertacja, zatem jako zasadne jawi się wyjaśnienie, co rozumieć należy pod opisanym pojęciem oraz w jaki sposób odnoszą się do tego zjawiska przepisy prawa.

Konkretne zdefiniowanie zjawiska „raju podatkowego” nie jest możliwe, bowiem na składa się na nie wiele czynników. W wytycznych z 1988 roku OECD¹²⁸ zdecydowało się jednak na wskazanie czterech głównych czynników, które w ocenie tego organu stanowią o możliwości przyznania danemu państwu lub terytorium takiego statusu, są nimi:

- a) Brak lub jedynie nominalne opodatkowanie odnośnego dochodu.
- b) Brak skutecznej wymiany informacji w zakresie stosowania przepisów lub praktyk administracyjnych, na mocy których przedsiębiorstwa i osoby fizyczne mogą korzystać ze ścisłych zasad zachowania tajemnicy i innych zabezpieczeń przed kontrolą ze strony organów podatkowych, co uniemożliwia skuteczną wymianę informacji na temat podatników korzystających z jurysdykcji o niskich podatkach.
- c) Brak przejrzystości w funkcjonowaniu przepisów ustawowych, prawnych lub administracyjnych.
- d) Brak wymogu istotnej działalności w celu przyciągnięcia określonych rodzajów inwestycji lub transakcji¹²⁹.

Jak wskazuje dokument, jedynie zagadnienie dotyczące opodatkowania jest warunkiem koniecznym do identyfikacji rajów podatkowych, natomiast, znaczenie każdego z pozostałych

¹²⁸ OECD, *HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue*. Paryż 1998.

¹²⁹ Ibidem, s. 23.

kluczowych czynników, o których mowa powyżej, zależy w dużej mierze od konkretnego kontekstu¹³⁰.

W przypadku dyrektywy 2018/822 odniesienie do „rajów podatkowych” pojawia się w motywach poprzedzających merytoryczną część tego aktu¹³¹. Prawodawca jako uzasadnienie dla wprowadzenia instytucji raportowania schematów podatkowych wskazuje m.in. na czynności: „ (...) ukrywanie pieniędzy w rajach podatkowych (...)” oraz „(...) nieprzejrzystych struktur w rajach podatkowych (...)”. Nadto, w motywie drugim dyrektywy 2018/822, wskazuje się na: „ (...) przenoszenie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub zmniejszanie całkowitego poziomu zobowiązań podatnika (...)”, natomiast w motywie czternastym mowa o: „(...) odniesieniu się do zerowej lub niemal zerowej stawki podatku od osób prawnych (...)”. W odniesieniu do powyższych zastrzeżeń zbadania wymaga w jaki sposób analizowane założenia przekładają się na faktycznie wdrożone przepisy prawa.

Dyrektywa 2018/822 wskazuje na pewne okoliczności, które mogą być związane z funkcjonowaniem tzw. „rajów podatkowych”, poprzez wykazanie ich jako cech rozpoznawczych danego uzgodnienia. Przesłanki te wykazane zostały w załączniku nr IV do dyrektywy 2018/822 w sekcji C. Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi. W tej części aktu wskazuje się na cechy dotyczące rezydencji podatkowej odbiory należności, gdzie:

- a) [w jurysdykcji odbiorcy] nie pobiera się podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub niemal zerowej;
- b) [jurysdykcja odbiorcy] znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie¹³² lub w ramach OECD jako niechętne współpracy;
- c) płatności są objęte całkowitym zwolnieniem z podatku w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych;
- d) płatności są objęte preferencyjnym systemem podatkowym w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych.
- e) o ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do tej samej pozycji dochodów lub kapitału występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.

Wydaje się zatem, że prawodawca unijny jako „raj podatkowy” lub państwo o korzystniejszym reżimie podatkowym postrzegać będzie każde państwo spełniające wskazane powyżej kryteria - cechy rozpoznawcze. Niektóre okoliczności właściwe dla „rajów podatkowych” zostały także

¹³⁰ Ibidem, s. 23.

¹³¹ Zob. motyw 5 i 13 dyrektywy 2018/822.

¹³² Zob. Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#0> (dostęp: 09.09.2024 r.)

wskazane w sekcji D. załącznika nr IV, natomiast dotyczą one zagadnień wymiany informacji finansowej lub bankowej oraz przejrzystości struktury właścicielskiej, co nie ma bezpośredniego związku z zagadnieniami podatkowymi¹³³.

W sposób podobny rozumienie analizowanego pojęcia wydaje się być sformułowane w przepisach rozdziału 11a OP, choć w akcie tym (ani uzasadnieniu do niego) nie pojawia się jednoznaczne wskazanie na „raj podatkowy”. W objaśnieniach podatkowych mowa jest jednak o: „(...) płatnościach do odbiorców z krajów o niskim poziomie opodatkowania (...)”¹³⁴ czy też o „przenoszeniu zysków [w domyśle do państw o korzystniejszym reżimie podatkowym]”¹³⁵. Ustawodawca polski wskazuje również na pewne cechy rozpoznawcze uzgodnienia, które mogą wskazywać pośrednio na stosowanie ich wobec podmiotów lokowanych w tzw. „rajach podatkowych”, np. W art. 86a §1 pkt 6) ppkt h) OP, gdzie wskazano, że cecha ta będzie spełniona jeśli w państwie rezydencji podatkowej odbiorcy nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% albo płatności korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania. Jedynym przepisem wskazującym wprost na „(...) kraj stosujący szkodliwą konkurencję podatkową (...)” jest art. 86a §1 pkt 13) ppkt 2) tiret drugie OP. Lista takich państw została wymieniona w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych¹³⁶ oraz wcześniej wspomnianym wykazie UE.

Okoliczności te nakazują sądzić, że na kanwie przepisów MDR zarówno ustawodawca unijny jak i polski rozszerzają rozumienie analizowanego pojęcia nie tylko wobec „rajów podatkowych” w ujęciu ścisłym zaproponowanym przez OECD, ale zobowiązują stosować przedmiotowe przepisy także wobec państw lub terytoriów, których ustawodawstwo jest znacznie korzystniejsze dla podatnika niż kraj jego rezydencji podatkowej. Przykładem takiego stanu faktycznego na gruncie dyrektywy 2018/822 może być spełnienie przesłanki dotyczącej objęcia preferencyjnym traktowaniem danej operacji¹³⁷, natomiast w przypadku Ordynacji

¹³³ Zob. np. sekcja D. pkt 1 ppkt b), d)-f) załącznika nr IV do dyrektywy 2018/822.

¹³⁴ Objaśnienia MDR, s. 73.

¹³⁵ Np. Uzasadnienie do projektu ustawy transponującej MDR s. 101.

¹³⁶ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 28 lutego 2024 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M. P. z 2024 r. poz. 185).

¹³⁷ Sekcja C. pkt 1 ppkt d) załącznika nr IV do dyrektywy 2018/822

podatkowej będzie to spełnienie cechy wskazanej np. W art. 86a §1 pkt 6) ppkt h) OP. W obu przypadkach nie mamy bowiem do czynienia z całkowitym zwolnieniem lub „niemal zerową” stawką podatku od danej transakcji.

3.7 Podsumowanie

Przepisy dotyczące schematów podatkowych implementowane do polskiego porządku prawnego w wielu aspektach różnią się znacznie od pierwowzoru przyjętego w akcie unijnym. Przypuszczalnie wpływ na taki stan rzeczy ma intencja ustawodawcy polskiego w kwestii jak najszerszego zastosowania instytucji wobec, liczniejszej niż przyjęto w zamierzeniach dyrektywy 2018/822, zakresu przypadków (przede wszystkim względem krajowych schematów podatkowych). Rozbieżność pomiędzy intencją prawodawcy unijnego i polskiego powoduje pewne problemy interpretacyjne, ponieważ instytucje o charakterze międzynarodowym musiały zostać dostosowane do realiów krajowych, w związku z czym niektóre instytucje wdrażanego ustawodawstwa obarczone są w pewnym zakresie błędami natury logicznej (np. definicja kryterium transgranicznego czy systematyka schematów podatkowych). Problemy te ujawnione zostaną w szczególności w przypadkach schematów, które zgłoszone zostały w różnych państwach członkowskich na podstawie przepisów krajowych, a które w większości powielają rozwiązania wskazane w dyrektywie.

Dodatkową kwestią różnicującą wskazane akty prawne jest brak tożsamości w implementacji cech rozpoznawczych¹³⁸, które zupełnie odmiennie sformułowane zostały w akcie podstawowym (dyrektywie 2018/822), a w sposób inny implementowane zostały do Ordynacji podatkowej (ogólne cechy rozpoznawcze, kategorie szczególnych cech rozpoznawczych). Ponadto ustawodawca polski nie wdrożył bądź zmienił brzmienie niektórych cech (np. w załączniku nr IV cz. II ppkt C pkt 4 oraz ppkt E pkt 1), co dodatkowo utrudnia wykładnię na poziomie transgranicznym i mnoży wątpliwości związane z procesem raportowania. Zwieńczeniem różnic pomiędzy wskazanymi dokumentami jest dodanie osobnej kategorii „innych szczególnych cech rozpoznawczych”, które w sposób nierozdzielny związane są z przepisami innych ustaw podatkowych prawa polskiego i nie występują ani w dyrektywie 2018/822, ani też w innych implementowanych przepisach porządków prawnych państw członkowskich UE¹³⁹. W ocenie autora pracy zasadnym działaniem w tym obszarze było by zachowanie struktury cech rozpoznawczych według prawodawstwa unijnego

¹³⁸ Zob. D. Walerjan, *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) - wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019 nr. 3, s. 77-89.

¹³⁹ Por. M. Erlich-Smurzyńska, J. Pietrzyk, *Polskie regulacje w zakresie schematów podatkowych*, „Temidium” 2020, nr 1 s. 52-54.

i ewentualne wyodrębnienie cech rozpoznawczych utworzonych na potrzeby zmian wynikających z implementacji do prawa polskiego do osobnej kategorii.

W zakresie analizy pojęcia „raj podatkowy” znaczenia wymaga, że zarówno prawodawca unijny jak i polski rozumieją to pojęcie w sposób szerszy niż sformułowanych w wytycznych OECD, odnosząc stosowanie przepisów MDR również do przypadków, gdy dane operacje objęte są preferencjami podatkowymi, przynoszącymi korzystającemu korzyści o określonej wartości.

Podsumowując, wskazać należy, że tekst dyrektywy 2018/822, jak i jego implementacja do Ordynacji podatkowej budzą w określonych fragmentach uzasadnione wątpliwości (np. posługiwanie się pojęciem „uczestnik”). Pomimo istnienia wielu uchybień ustawodawcy unijnego, które zostały „poprawione” w tekście implementowanym, przepisy Ordynacji podatkowej również nie są sformułowane w sposób spójny i jasny¹⁴⁰. Okoliczności te potwierdzają zatem szóstą hipotezę pomocniczą, w zakresie określonym w tej części pracy. Wskazane w niniejszym rozdziale uwagi powinny zatem zostać wzięte pod uwagę w zakresie nowelizacji przewidzianych dla podanych przepisów. Autor pracy stoi na stanowisku, że zgodnie z celem prawodawstwa unijnego oraz przyczyn dla których utworzona została instytucja raportowania schematów podatkowych zasadnym jest, aby zarówno nomenklatura jak i struktura przepisów została opracowana w sposób jak najbardziej zbliżony do aktu źródłowego. Tylko takie działanie pozwala bowiem na skuteczne funkcjonowanie przepisów w ujęciu międzynarodowym, jak również spójne i prawidłowe funkcjonowanie legislacji w obszarze przeciwdziałania transgranicznej agresywnej optymalizacji podatkowej. Nadmienienia wymaga, że większość państw członkowskich wybrała właśnie taką formę implementacji przepisów, zachowując wszelkie postanowienia wskazane w tekście głównym. Każda ingerencja państwa członkowskiego, która wdraża jakąkolwiek niespójność implementowanych przepisów, odwodzi bowiem wykonanie celu dla którego uchwalona została dyrektywa 2018/822.

¹⁴⁰ Do podobnych wniosków dochodzi D. Jakubowska, *Blaski i cienie polskich przepisów o MDR – obserwacje, spostrzeżenia, postulaty*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024, s. 83.

Rozdział III – Podmioty zobowiązane do raportowania oraz ich obowiązki w zakresie MDR

1. Informacje wstępne

Niniejszy rozdział został poświęcony analizie zagadnień związanych z obowiązkami raportowymi w zakresie MDR. Celem tej części pracy jest wskazanie kategorii podmiotów, które ustawodawca zobligował do ujawniania informacji przewidzianych w rozdziale 11a OP, jak również analiza obowiązków poszczególnych kategorii osób wyróżnionych w przepisach MDR. Autor na tym etapie dysertacji pomija zagadnienia związane z obowiązkami promotorów i wspomagających, wynikającymi z zachowania tajemnicy zawodowej – kwestia ta zostanie poruszona w dalszej części pracy. W niniejszym rozdziale omówiona i rozstrzygnięta zostanie szósta hipoteza pomocnicza, zgodnie z którą obowiązki raportowe w zakresie MDR w odniesieniu do podmiotów, na które zostały nałożone, ukształtowane są w sposób niekonsekwentny i odmienny od dyrektywy 2018/822, co nie pozwala na realizację celów owej instytucji.

Ordynacja podatkowa przewiduje trzy grupy zobowiązane do przekazywania informacji w przedmiocie raportowania schematów podatkowych, takie jak: promotorzy, wspomagający oraz korzystający. Kategoria promotora i wspomagającego odpowiada definicji pośrednika z dyrektywy 2018/822. Ustawodawca polski na żadnym etapie procesu transpozycji przepisów UE do porządku krajowego nie wyjaśnia jednak, jakie przyczyny legły u podstaw wyodrębnienia powyższych dwóch kategorii. W uzasadnieniu ustawy transponującej nie wskazano również powodu zmiany nazewnictwa funkcjonującego w dyrektywie 2018/822, ani też przesłanek dla dokonania wyboru nazw „promotor”, „wspomagający”, „korzystający”. Przymuszącą przyczyną rozróżnienia dwóch pierwszych kategorii pojęciowych jest wyodrębnienie redakcyjne dwóch akapitów art. 1 ust. 1 pkt b ppkt 21) dyrektywy 2018/822, gdzie akapit pierwszy odpowiada polskiej definicji promotora, natomiast akapit drugi – wspomagającego¹⁴¹. Inną możliwością jest natomiast zróżnicowanie tych pojęć z uwagi na diametralne różnice w zakresie przewidzianych czynności wobec schematu podatkowego. Bez wątpienia rola promotora jawi się w tym zakresie jako istotniejsza niż wspomagającego. Korzystającym na gruncie polskiej ustawy został natomiast nazwany „właściwy podatnik”. Wskazane zmiany nie wydają się przedstawiać większej relewantności z punktu widzenia przepisów prawa, natomiast bez wątpienia powodują utrudnienia na gruncie harmonizacji

¹⁴¹ J. Kalus, P. Szymczyk, *MDR: rola wspomagającego w zakresie obowiązkowego raportowania schematu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 37-48.

funkcjonowania przepisów na szczeblu UE, w szczególności z uwagi na fakt, że przepisy MDR dotyczą czynności i konstrukcji o charakterze międzynarodowym¹⁴².

2. Promotor – specyfika funkcjonowania i obowiązki

2.1. Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję promotora

Najistotniejszą i najliczniejszą grupą zobowiązaną do raportowania schematów podatkowych MDR są bez wątpienia promotorzy. Przepisy dyrektywy 2018/822 zostały przyjęte właśnie z uwagi na chęć objęcia wskazanych osób obowiązkiem przekazywania informacji o skonstruowanych przez siebie rozwiązaniach mogących stanowić tzw. „agresywną optymalizację podatkową” bądź – jak wskazuje dyrektywa 2018/822 – „zmiernych do agresywnego planowania podatkowego”¹⁴³. Rola promotorów wydaje się być najistotniejsza spośród pozostałych analizowanych grup, bowiem to właśnie pełnomocnicy profesjonalni, czyli osoby mające specjalistyczną wiedzę na temat prawa podatkowego, są podmiotami, które tworzą struktury mogące służyć unikaniu opodatkowania bądź uchylaniu się od niego. Pozostali uczestnicy uzgodnień mogą pełnić bardziej lub mniej istotną rolę w opisywanych przedsięwzięciach, natomiast z pewnością nie można jej nazwać „wiodącą”, choć w niektórych przypadkach elementy schematu podatkowego wykonywane przez wspomagającego, pomimo jego braku wiedzy specjalistycznej w dziedzinie prawa podatkowego, będą niezbędne dla realizacji kluczowych czynności o charakterze urzędowo-technicznym, np. sporządzenie umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością bądź jej zmiana, zawierająca postanowienia umożliwiające dokonywanie czynności optymalizacyjnych przy wykorzystaniu świadczeń wynikających z art. 176 k.s.h.¹⁴⁴ w niektórych przypadkach będzie również zacierała się granica pomiędzy działaniem w charakterze promotora i wspomagającego – okoliczność ta będzie w dużej mierze zależna od posiadanej wiedzy w zakresie projektowanego rozwiązania mogącego stanowić schemat podatkowy.

Promotorem w rozumieniu przepisu art. 86a §1 pkt 8 OP jest:

Osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

Powyższa formuła określa desygnaty definiowanego pojęcia w sposób szeroki, a przez to nazbyt ogólny. Definicja posługuje się zwrotem „w szczególności”, co nakazuje sądzić,

¹⁴² M. Brzostowska, *Zmiany w raportowaniu schematów podatkowych*, LEX/el. 2020.

¹⁴³ Motyw 6 dyrektywy 2018/822.

¹⁴⁴ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).

że katalog podmiotów mogących zostać uznanymi za promotora w rozumieniu OP jest otwarty, tzn. mogą do niego zostać zaliczone także inne podmioty nieokreślone w treści przepisu, które dokonują czynności w nim wskazanych. Nieco inaczej wygląda definicja pośrednika wskazana w dyrektywie 2018/822. Opis ten wskazuje bowiem jedynie czynności, które musi wykonać podmiot, który ma zostać objęty dyspozycją przepisu. Okoliczność ta może wynikać z faktu, że nazewnictwo konkretnych zawodów prawniczych jest różne w poszczególnych państwach UE, jak również, że nie we wszystkich jurysdykcjach występują zawody prawnicze analogiczne do polskich.

2.2. Status promotora w przypadku osoby prawnej oraz rola osoby fizycznej działającej w ramach jej struktury

W przywołanej w poprzednim podrozdziale definicji w sposób nader szeroki wskazano zakres podmiotów, które mogą być uznane za promotora. Są nimi zarówno osoby fizyczne, jak i pozostałe rodzaje podmiotów funkcjonujących w obrocie prawnym (osoby prawne oraz tzw. „ułamne osoby prawne”). Za promotora może zostać uznana zarówno kancelaria adwokacka prowadzona w formie spółki osobowej oraz spółka kapitałowa uprawniona do świadczenia usług doradczych w zakresie prawa podatkowego¹⁴⁵. Sposób ukształtowania definicji pośrednika w dyrektywie 2018/822 nie pozwala na definitywne stwierdzenie czy prawodawca unijny przewidywał możliwość ujęcia w roli „pośrednika” także podmiotów niebędących osobami fizycznymi. Redakcja wskazanego przepisu wydaje się uwydatniać formy wskazujące na „osobowy” charakter pośredników, bowiem ustawodawca posługuje się np. zwrotem: „ (...) zdaje sobie sprawę”; trudno uznać za zasadne przypisanie tego wyrażenia do podmiotów niebędących osobami fizycznymi. Nadto w wyliczeniu oznaczonym ppkt a) – d) nie wskazano określeń charakterystycznych dla osób prawnych lub jednostek organizacyjnych takich jak siedziba czy zarząd; mowa jedynie o zakładzie i rezydencji, które są tożsame zarówno dla osób fizycznych jak i jednostek organizacyjnych. Pewną wskazówką w tym zakresie jest wykładnia celowościowa omawianych przepisów, bowiem wydaje się, że intencją prawodawcy unijnego było objęcie odpowiedzialnością konkretnych osób, a nie podmiotów prawa, które w przeważającej liczbie przypadków ograniczają odpowiedzialność bezpośrednią.

Wątpliwością, którą należy nakreślić w opisanym kontekście jest odpowiedzialność za pełnienie funkcji promotora przez spółkę prawa handlowego (bądź inny podmiot

¹⁴⁵ M. Zdyb, *Reklama usług doradztwa podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/reklama-uslug-doradztwa-podatkowego,7516.html>, (dostęp: 26.07.2024 r.)

posiadający zdolność do czynności prawnych zgodnie z art. 33¹ k.c.¹⁴⁶) oraz osób działających w ramach jej struktury. Część informacji na ten temat znajduje się w objaśnieniach podatkowych. Zgodnie z treścią tego dokumentu w przypadku, gdy doradca podatkowy (adwokat¹⁴⁷, radca prawny) działa jako doradca wewnętrzny (doradca „in house”) zatrudniony lub wykonujący obowiązki na podstawie umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej to ani podmiot zlecający (pracodawca), ani wykonawca (pracownik) nie powinni być uznani za promotorów. Podmiot zatrudniający może jednak zostać uznany za korzystającego¹⁴⁸. Stanowisko to budzi uzasadnione wątpliwości z uwagi na fakt, że wskazuje wprost na swego rodzaju lukę w przepisach prawa, powodującą brak uznania za promotora jakiegokolwiek podmiotu, pomimo spełnienia ku temu przesłanek. Nadto przedstawione stanowisko nie zostało uzasadnione na gruncie analizy prawnej, ani też w odniesieniu do dyrektywy 2018/822, czy też wobec dokumentów powstałych w procesie implementacji. W ocenie autora pracy objaśnienia podatkowe w tym zakresie nie pokrywają się z przepisami ustawy. Przypomnienia również wymaga, że objaśnienia prawa podatkowego mają funkcję ochronną i gwarancyjną wobec podatników, którzy zastosowali się do ich treści, co w praktyce oznacza, że organy podatkowe nie będą w stanie zakwestionować racjonalności postępowania, które niejako same zaaprobowaly¹⁴⁹. Twórcy objaśnień nie wyartykułowali dostatecznie jasno dwóch możliwych scenariuszy, w których doradca wewnętrzny może mieć udział w tworzeniu schematu podatkowego, co w ocenie autora pracy byłoby istotne z punktu widzenia argumentacji zasadności przedstawionego w objaśnieniach stanowiska. Pierwszy z przypadków dotyczy okoliczności, kiedy doradca „in house” tworzy rozwiązanie podatkowe stanowiące schemat podatkowy na rzecz samego przedsiębiorstwa w którym jest zatrudniony. Poniżej przytoczone zostały dwa przykłady takich sytuacji:

Przykład nr 1

Doradca podatkowy zatrudniony w oparciu o stosunek pracy tworzy rozwiązanie optymalizacyjne mające na celu zmniejszenie należności publicznoprawnych w przedsiębiorstwie budowlanym, polecając utworzenie w innym państwie o korzystnym reżimie podatkowym, oddziału przedsiębiorstwa i zawieranie umów właśnie przez ten podmiot.

¹⁴⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.).

¹⁴⁷ Adwokat nie może wykonywać swoich obowiązków w oparciu o stosunek pracy o czym świadczy wprost art. 4b ust. 1 pkt 1 Ustawy Prawo o Adwokaturze. Nic nie stoi jednak na przeszkodzie, aby usługi świadczone były na podstawie tzw. „umowy B2B” – zawartej w ramach prowadzonych przez strony działalności gospodarczych. W ocenie autora pracy sytuacja ta jest właściwie tożsama z przypadkiem wykonywania umowy o pracę bądź umowy cywilnoprawnej, zatem rozpatrywana winna być również w kategorii doradców wewnętrznych.

¹⁴⁸ Objaśnienia MDR, s. 29.

¹⁴⁹ C. Kosikowski, *Komentarz do art. 14(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. J. Brolik, R. Dowgier, et al. Warszawa 2013, LEX/el.

Druga sytuacja dotyczy natomiast konstrukcji, która zakłada zatrudnienie doradcy podatkowego w przedsiębiorstwie zajmującym się doradztwem podatkowym i tworzenie schematów podatkowych dla klientów „zewnętrznych”:

Przykład nr 2

Doradca podatkowy zatrudniony w oparciu o stosunek pracy w spółce doradztwa podatkowego tworzy na polecenie przełożonego rozwiązanie optymalizacyjne, stanowiące schemat podatkowy, którego potrzebę zgłosił klient współpracujący ze spółką.

Objaśnienia podatkowe w analizowanym fragmencie wydają się traktować wyłącznie o sytuacji z Przykładu nr 1, o czym świadczy fragment: „Podmiot zatrudniający doradcę podatkowego (lub inną osobę świadczącą na jej rzecz czynności doradztwa podatkowego) może jednak zostać uznany za korzystającego”. W Przykładzie nr 2 spółka doradztwa podatkowego nie może być uznana za korzystającego, bowiem sama nie odnosi korzyści podatkowej z zastosowania schematu podatkowego. W ocenie autora pracy wskazane w objaśnieniach stanowisko, jakoby doradca „in house” nie działał w charakterze promotora opracowując schemat podatkowy na rzecz przedsiębiorstwa, w którym jest zatrudniony, jest co najmniej dyskusyjne, a z pewnością nie wynika w sposób bezpośredni z przepisów prawa. Istnieją bowiem co najmniej cztery zastrzeżenia w tym zakresie.

Po pierwsze definicja promotora wskazuje, że jest nim również: „pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom (...)”¹⁵⁰. Skoro wyliczenie to ma stanowić przykład¹⁵¹ to nic nie stoi na przeszkodzie, aby uznać za promotora również pracownika będącego doradcą podatkowym lub radcą prawnym, bowiem mogą oni działać w stosunku do przedsiębiorstwa ich zatrudniającego w takim samym charakterze jak pracownik banku.

Drugą okolicznością wątpliwą jest z kolei wskazany w tej samej definicji fragment: „(...) doradzający klientom”. Oznaczać może to, że jedynie pracownik doradzający klientom tj. podmiotom zewnętrznym (innym niż pracodawca) może być uznany za promotora. Pogląd ten potwierdzałby słuszność twierdzenia wskazanego w objaśnieniach podatkowych, ale z kolei stoi on w sprzeczności z fragmentem definicji promotora, która stanowi, że jest to osoba, która: „(...) opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia” (zwłaszcza przyjmując, że podmiot zatrudniający doradcę podatkowego jest korzystającym – Przykład nr 1). Z drugiej strony jednak wątpliwe jest czy promotorem może być jedynie pracownik doradzający klientom, czy też pracownik instytucji doradzającej klientom (nawet jeżeli sam takiego doradztwa nie świadczy). Wydaje się, że druga możliwość

¹⁵⁰ Art. 86a par 1 pkt 8) OP.

¹⁵¹ Świadczy o tym użycie zwrotu: „w szczególności”.

jest zbyt daleko idąca, a to z uwagi na fakt, że po pierwsze trudno byłoby znaleźć instytucję, która nie jest sama w sobie instytucją doradczą, a jej pracownicy świadczą usługi doradcze; po drugie pozwalałaby ona na objęcie definicją promotora podmiotu, który nie świadczy żadnych usług na rzecz klienta. Nadto za przyjęciem pierwszej opcji przemawia również konstrukcja gramatyczna, bowiem ustawodawca wskazuje na: „pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom”, a gdyby intencją było odniesienie się do samej „instytucji” to fragment ten powinien brzmieć: „pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom”. Z analizy powyższego fragmentu definicji promotora należałoby wyciągnąć wniosek, że jedynie pracownik banku lub innej instytucji, doradzający klientowi może być uznany za promotora, stoi to jednak w pewnej sprzeczności z sytuacją gdy np. jeden pracownik (niedoradzający klientowi) tworzy schemat podatkowy, a drugi udostępnia go klientowi, czyli *de facto* doradza mu w tym zakresie. Sprzeczność polega na tym, że pierwszy pracownik formalnie nie doradza klientowi (bowiem może nie wiedzieć, na czyją rzecz tworzy schemat i czy w ogóle będzie on wykorzystany), natomiast to drugi pracownik świadczy doradztwo wobec klienta np. omawiając i wyjaśniając schemat podatkowy oraz odpowiadając na pytania. W takiej sytuacji (działając w zgodzie z definicją promotora) należałoby nie uznawać za promotora pracownika opracowującego schemat podatkowy z tego powodu, że jest nie jest on pracownikiem doradzającym klientowi. W ocenie autora niniejsza sytuacja uzasadnia twierdzenie, że za promotorów należy uznać obydwu pracowników, a to z uwagi na fakt, że pierwszy opracowuje schemat, a drugi udostępnia go klientowi, zatem oboje spełniają definicję promotora. Nadto brak enumeratywnego wyliczenia wskazanego w przepisie nie wyklucza możliwości, że również pracownik niedoradzający klientowi może w określonych przypadkach spełniać definicję promotora. Potwierdzeniem tego stanowiska jest dodatkowo okoliczność, że ustawa nie wskazuje na kwestię wykonywania w tym kontekście umów cywilnoprawnych – przeciwnie do objaśnień podatkowych, które taką okoliczność przewidują wprost. Z powyższego należy wyciągnąć wniosek, że część definicji wyliczająca przykładowe funkcje, których wykonawcy mogą być uznani za promotorów, nie powinna być uważana za rozstrzygającą w kontekście możliwości uznania pracownika doradzającego bądź niedoradzającego klientowi za promotora.

Trzecia okoliczność to analiza systemowej spójności przepisów z punktu widzenia związku funkcji promotora z obowiązkami wynikającymi z art. 861 OP. Po pierwsze przepis ten wskazuje jako osoby zobowiązane do opracowania tzw. procedury wewnętrznej: „Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami,

zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie (...)”¹⁵². W tym kontekście uznać można, że ustawodawca przewidział wprost możliwość zatrudnienia promotora bądź zawarcia z nim innej umowy cywilnoprawnej (o czym świadczy fragment: „faktycznie wypłacające im wynagrodzenie (...)”). Co istotne, tym razem ustawodawca nie różnicuje już sytuacji pracowników (albo stron umów cywilnoprawnych) w zakresie świadczenia doradztwa na rzecz klienta. W analizowanym fragmencie nie sposób również ustalić, czy ustawodawca miał na myśli promotorów-pracowników z Przykładu nr 1 czy też z Przykładu numer 2. Jednak, w myśl zasady *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*¹⁵³, nie należy sytuacji tych traktować rozbieżnie, jeżeli ustawodawca wyraźnie tego nie wskazał. Zasięgnięcie do uzasadnienia ustawy transponującej ujawnia jednak pewne motywy ustawodawcy i pozwala na przyjęcie pewnych założeń:

*Ustalenie limitu przychodów na poziomie kwoty 8 mln złotych jest wynikiem analizy przychodów największych w Polsce firm doradztwa podatkowego. Z przeprowadzonej analizy wynika, że 20 firm doradztwa podatkowego przekroczyło 8 mln zł przychodów za 2016 r. W ocenie projektodawcy limit 8 mln złotych wydaje się właściwy oraz spowoduje, że do wprowadzenia wewnętrznej procedury obowiązane będą jedynie największe podmioty doradcze.*¹⁵⁴

Z powyższego fragmentu wynika w sposób jednoznaczny, że zamierzeniem ustawodawcy było uregulowanie sytuacji podmiotów doradczych, zatem działających na rzecz klienta zgodnie z Przykładem nr 2. Okoliczność ta nie znalazła jednak odzwierciedlenia w przepisach prawa i, jak powszechnie wiadomo, obowiązek stosowania procedury wewnętrznej dotyczy również podmiotów innych niż przedsiębiorstwa doradcze (np. w określonych sytuacjach Jednostek Samorządu Terytorialnego i spółek prawa handlowego przez nie tworzonych oraz podmiotów tworzących grupy kapitałowe). Wprawdzie zgodnie z objaśnieniami podatkowymi w przeważającej liczbie przypadków, procedury wewnętrznej nie będą zobowiązane posiadać podmioty zatrudniające doradców podatkowych lub radców prawnych, bowiem wówczas nie występują oni w roli promotorów¹⁵⁵. Uzasadnienie tego stanu nie zostało jednak dostatecznie wykazane, bowiem odnosi się ono jedynie do definicji promotora, która omawiana

¹⁵² Art. 861 par.1 OP.

¹⁵³ K. W. Baran, *Komentarz do art. 94(2)*. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom II. Art. 94-304(5)*. M. Barański, B. M. Cwiertniak, et al. Warszawa 2022, LEX/el.

¹⁵⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy transponującej MDR s. 148

¹⁵⁵ M. Zarzycki, A. Kubicz, *Schematy podatkowe: czy w każdej firmie musi wewnętrzna procedura MDR*, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303209993-Schematy-podatkoweczy-w-kazdej-firmie-musi-byc-wewnetrzna-procedura-MDR.html> (dostęp: 20.07.2022).

jest w niniejszym rozdziale, a która jak już zostało wskazane budzi uzasadnione wątpliwości.

Stanowi o tym fragment:

Generalnie nie są zobowiązani do posiadania procedury wewnętrznej korzystający zatrudniający doradców (w tym doradców podatkowych / radców prawnych) na umowach o pracę. Obowiązku tego w stosunku do korzystających zatrudniających na umowach o pracę doradców (tzw. *in-house*) nie należy wyprowadzać ze zwrotu zastosowanego w przepisie art. 861 §1 OP („zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie”). Jak wskazano w pkt. 3.1. objaśnień, osoby te co do zasady nie powinny być uznawane za promotorów.¹⁵⁶

W dalszym fragmencie wskazano natomiast, że:

Obowiązek posiadania procedury wewnętrznej znajdzie natomiast zastosowanie w przypadku podmiotu, który zatrudnia osobę fizyczną (np. dyrektora finansowego) i wypłaca jej wynagrodzenie, a osoba ta działa w charakterze promotora w stosunku do innych podmiotów np. z grupy kapitałowej¹⁵⁷.

Zatem w opisaney powyżej sytuacji dyrektor finansowy, pomimo że jest zatrudniony w ramach struktury jednej ze spółek, będzie występował osobiście jako promotor-dyrektor i jako osoba fizyczna, a nie spółka, w ramach której działa. Okoliczność ta pokrywa się więc z Przykładem nr 2, bowiem dyrektor działa niejako „na zewnątrz”.

Ostatnią z wątpliwości jest kwestia roli podmiotu zatrudniającego doradcę wewnętrznego. Zgodnie z objaśnieniami w przypadku, gdy doradca działa na rzecz swojego pracodawcy opracowując schemat podatkowy przeznaczony wyłącznie na rzecz tego ostatniego, to wówczas żaden z nich nie powinien być uznany za promotora, co najwyżej pracodawca może zostać uznany za korzystającego. Z powyższego wynikają dwa wnioski. Po pierwsze pomimo powstania schematu podatkowego w ramach struktur przedsiębiorstwa, podmiot zatrudniający może nie zostać uznany za korzystającego, a w konsekwencji, skoro doradca ani przedsiębiorstwo nie mogą zostać uznane za promotora, to schemat nie będzie podlegał raportowaniu. Po drugie możliwa jest sytuacja, w której pomimo funkcjonowania w strukturze przedsiębiorstwa i faktycznego opracowania przez podmiot wyspecjalizowany schematu podatkowego i jego udostępnienia, w danym przypadku funkcja promotora zostanie niejako nieobsadzona. W pierwszej kolejności istotne jest rozważenie, czy w danym schemacie podatkowym musi występować zarówno korzystający, jak i promotor. Z pewnością w niektórych przypadkach w tworzeniu schematu podatkowego nie będzie występował promotor, bowiem uczestnik obrotu gospodarczego niebędący podmiotem wyspecjalizowanym w obszarze prawa i podatków (na podstawie wiedzy praktycznej i zdobytych danych) jest w stanie samodzielnie opracować rozwiązanie stanowiące schemat podatkowy. Z kolei promotorem może być podmiot, który opracowuje dane rozwiązanie, stanowiące schemat

¹⁵⁶ Objaśnienia MDR, s. 97.

¹⁵⁷ Ibidem.

podatkowy bez udostępnienia go do osoby trzeciej¹⁵⁸, czyli korzystającego. Sprzecznością, jaką dostrzega autor niniejszej pracy jest wskazana w objaśnieniach podatkowych możliwość, zgodnie z którą pomimo opracowania schematu podatkowego przez doradcę wewnętrznego na rzecz przedsiębiorstwa, z którym pozostaje on związany umową, nie zawsze będzie to skutkowało uznaniem owego przedsiębiorstwa za korzystającego. Taka możliwość wynika ze sformułowania:

W powyższym przypadku, co do zasady, ani podmiot zatrudniający taką osobę ani ona sama nie powinni być uznani za promotorów. Podmiot zatrudniający doradcę podatkowego (lub inną osobę świadczącą na jej rzecz czynności doradztwa podatkowego) może jednak zostać uznany za korzystającego¹⁵⁹.

W ocenie autora pracy taka sytuacja nie jest możliwa, a jeżeli wystąpi to stanowi lukę w przepisach prawa, pozwalającą na nieraportowanie istniejącego schematu podatkowego z uwagi na fakt, że formalnie nie istnieje ani korzystający, ani promotor, którego obciąża obowiązek raportowy. Jediną możliwością dla zaakceptowania takiego stanowiska jest okoliczność zakładająca, że autorzy objaśnień mieli na myśli sytuację, w której samo zatrudnienie doradcy wewnętrznego (niedokonującego czynności z zakresu MDR) nie powoduje uznania żadnego z nich za promotora, a dodatkowo przedsiębiorstwa za korzystającego. Wniosek ten jest słuszny, aczkolwiek dość oczywisty, a jego umiejscowienie w kontekście opisywanej sytuacji przysparza jedynie wątpliwości interpretacyjnych i nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie intencji autorów.

Analizie należy również poddać okoliczność, w której ten sam podmiot występuje jednocześnie w roli promotora i korzystającego. Wydaje się, że takie rozwiązanie stanowiłoby rozwiązanie sytuacji, w której doradca wewnętrzny wypełniający rolę promotora, nie zyskuje tej funkcji z uwagi na fakt, że działa w ramach struktury korzystającego. Wyjście to byłoby o tyle skuteczne, że eliminowałoby możliwość zaniechania raportowania w sytuacji, gdy pomimo wystąpienia schematu podatkowego nie istnieje ani korzystający ani promotor. Jednocześnie taki układ byłby spójny z punktu widzenia funkcjonujących przepisów prawa. Z jednej strony przedsiębiorstwo, które uzyskuje korzyść z tytułu stworzenia schematu podatkowego zyskiwałoby funkcję korzystającego, a z drugiej strony fakt, że doradca działa w ramach struktury przedsiębiorstwa uzasadniałby twierdzenie o jakimś przejęciu przez nie odpowiedzialności za tworzenie schematu podatkowego i wykonanie obowiązków

¹⁵⁸ Jest to schemat podatkowy niepodlegający raportowaniu, bowiem zgodnie z art. 82b OP termin na zaraportowanie schematu liczony jest od: „(...) następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej”. Schemat, który nie został „uzewnętrzniony” nie będzie zatem podlegał raportowaniu.

¹⁵⁹ Objasnienia MDR, s. 29.

z tym związanych. To z kolei uzasadniałoby przypisanie owemu przedsiębiorstwu roli promotora.

2.3. Odpowiedzialność promotora jako osoby prawnej oraz odpowiedzialność osoby fizycznej działającej w ramach struktury osoby prawnej

Dla skuteczności realizacji wymogów związanych z raportowaniem schematów podatkowych koniecznym wydaje się ustalenie sankcji za niedopełnienie obowiązków wynikających z tego tytułu. Za szczególnie istotną należy w tym zakresie uznać odpowiedzialność promotorów, głównie z uwagi na fakt, że jak już zostało wskazane, względem tej grupy kierowana jest większość obowiązków prawnych. Aspekt odpowiedzialności za wykonanie czynności związanych z MDR może dotyczyć w zasadzie wyłącznie skutków na gruncie prawa karnoskarbowego, bowiem w przypadku kary administracyjnej¹⁶⁰ obowiązek ten nałożony jest na promotora, natomiast nie w momencie działania w imieniu klienta, a niewykonania obowiązków natury formalno-organizacyjnej.

Nakreślony problem przejawiać się będzie zatem w konieczności ustalenia odpowiedzialności za niedopełnienie obowiązków związanych z MDR (a nawet popełnienia przestępstwa albo wykroczenia karnoskarbowego) na linii spółka kapitałowa – doradca podatkowy, działający w jej imieniu jako pracownik (bądź wykonujący umowę cywilnoprawną). W takim przypadku należy określić, czy winę za nieprawidłowości ponosi spółka zawierająca umowę z klientem, a w konsekwencji występująca jako promotor), czy też np. doradca podatkowy zatrudniony na podstawie umowy o pracę lub innego kontraktu, obsługujący bądź w sposób bezpośredni przypisany do klienta. Obydwa rozwiązania wydają się być prawdopodobne, z uwagi na fakt, że gdyby jako promotora traktować zawsze doradcę podatkowego świadczącego usługi na rzecz klienta (w ramach wykonywania pracy w ramach struktury osoby prawnej), to należałoby uznać, że niemożliwa jest sytuacja, w której promotorem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna¹⁶¹. Natomiast jeżeli za działanie pracownika odpowiedzialność ponosiłby zarząd spółki w oparciu o art. 9 §3 k.k.s.¹⁶² to wówczas należałoby przyjąć, że *de facto* za przestępstwo mogą odpowiadać osoby, które nie popełniły przestępstwa (członkowie zarządu spółki) przy jednoczesnej bezkarności osoby,

¹⁶⁰ Przewidzianej wyłącznie w art. 86m OP za niedopełnienie obowiązków związanych ze stworzeniem i stosowaniem „procedury wewnętrznej” w zakresie MDR.

¹⁶¹ Nie można natomiast wyklądać prawa w taki sposób, aby pewne jego fragmenty okazały się normatywnie nieistotne, na co wskazuje zakaz wykładni pleonastycznej (*per non est*). Stanowisko to należy uznać za ugruntowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (uchwały z dnia 17 stycznia 2011 r. w sprawie II FPS 2/10 i z dnia 20 maja 2013 r. w sprawie II FPS 6/12, publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

¹⁶² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).

która faktycznie mogła dokonać zaniechania stanowiącego podstawę odpowiedzialności karnoskarbowej.

Wydaje się, że w przypadku umowy o pracę zastosowanie znaleźć powinien przepis art. 114 kodeksu pracy¹⁶³, wskazujący, że to pracownik, który wskutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych ze swej winy wyrządził pracodawcy szkodę ponosi odpowiedzialność materialną wobec pracodawcy¹⁶⁴, w tym przypadku za niedopełnienie obowiązków związanych z zaraportowaniem schematu podatkowego jako promotor. W sytuacji oparcia stosunku zależności na podstawie umowy cywilnoprawnej, zastosowanie może znaleźć art. 415 Kodeksu cywilnego¹⁶⁵, statuujący ogólną odpowiedzialność za wyrządzenie szkody i obowiązek jej naprawienia¹⁶⁶.

Niezależnie od przyjętego wariantu należy mieć na uwadze fakt, że odpowiedzialność osoby działającej w ramach struktury osoby prawnej stanowi swego rodzaju odpowiedzialność wtórną względem podmiotu występującego w relacji z klientem. Wątpliwości, które należy jednak poruszyć w tym kontekście to po pierwsze kwestia grzywny nałożonej na osoby fizyczne będące zarządem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i to czy jest ona szkodą, której doznał pracodawca wskutek działania pracownika; po drugie, czy nie należy uznać, że skoro zarząd został pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej za działanie spółki to jest to jego własna odpowiedzialność, za którą nie ponosi winy pracownik i wynika ona z ukształtowania odpowiedzialności prawnej w spółkach kapitałowych, z którą powinni się liczyć członkowie zarządu przyjmując do sprawowania taką funkcję. Sytuacja ta wydaje się być analogiczna do możliwości popełnienia przestępstwa niezłożenia sprawozdania finansowego¹⁶⁷ przez członków zarządu spółki kapitałowej. Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście fakt, że czynność ta powierzona została np. obsługującemu księgowość pracownikowi albo dyrektorowi finansowemu, bowiem to na członkach zarządu jako na kierownictwie jednostki spoczywa obowiązek złożenia sprawozdania finansowego¹⁶⁸. Ukształtowana linia orzecznicza oraz stanowisko nauki wskazują jednoznacznie na odpowiedzialność organu zarządzającego za niedopełnienie tego obowiązku.

¹⁶³ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1510 z późn. zm.).

¹⁶⁴ W. Perdeus, *Komentarz do art. 114*. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom II. Art. 94-304(5)*. Red. K. W. Baran, Warszawa 2022.

¹⁶⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964, Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)

¹⁶⁶ J. Gudowski, G. Bieniek, *Komentarz do art. 415*. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna*. Red. T. Bielska-Sobkiewicz, H. Ciepla, et al. Warszawa 2018.

¹⁶⁷ Art. 79 pkt 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

¹⁶⁸ P. Kiziukiewicz, *Komentarz do art. 79*. [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. Red. T. Kiziukiewicz. Warszawa 2021.

W omawianym aspekcie istotny jest również zakres podmiotowy ustawy Kodeks karnoskarbowy, zgodnie z którym przestępstwa i wykroczenia karnoskarbowe mogą być popełnione wyłącznie przez osoby fizyczne, bowiem k.k.s. nie przewiduje odpowiedzialności tzw. „podmiotów kolektywnych”¹⁶⁹. Zgodnie z art. 9 § 3 k.k.s. za przestępstwo albo wykroczenie skarbowe odpowiada jak sprawca także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Pytanie, które należy postawić w przedstawionym kontekście brzmi następująco: Czy doradca podatkowy działający w ramach struktury osoby prawnej i wykonujący czynności związane z obsługą klienta może zostać uznany za zajmującego się sprawami gospodarczymi tego podmiotu? Częściowa odpowiedź na postawione pytanie zawiera się w jednym z wyroków Sądu Najwyższego¹⁷⁰, zgodnie z którym jako sprawca przestępstwa, odpowiadający w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być wskazany między innymi doradca podatkowy zajmujący się, na podstawie umowy, sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znamię zajmowania się sprawami gospodarczymi. Przedstawione orzeczenie nie rozwiewa jednak wątpliwości, co oznacza zwrot „zajmowanie się sprawami gospodarczymi podmiotu”. W pewnym zakresie problem ten rozwiązuje jedno z orzeczeń Sądu Apelacyjnego w Gdańsku, zgodnie z którym zachowanie polegające na „zajmowaniu się” sprawami gospodarczymi ma charakteryzować się pewną dozą samodzielności, osoba musi bowiem posiadać uprawnienia do samodzielnego podejmowania decyzji i ich realizacji¹⁷¹. Doradca podatkowy stojący przed wyborem zaraportowania danego rozwiązania jako schemat podatkowy, niewątpliwie posiada samodzielność w zakresie podejmowania decyzji i ich realizacji, bowiem wyłącznie od jego osądu zależy, czy wskazanej czynności dokona, czy też nie. Dla pełnego zobrazowania opisanego stanu faktycznego konieczne jest jednak przywołanie drugiej z tez wspomnianego wyroku Sądu Apelacyjnego, zgodnie z którą możliwość przypisania odpowiedzialności w warunkach określonych w art. 9 § 3 k.k.s. (tj. takiej jak sprawca) osobie zajmującej się obsługą księgową podatnika, w tym sporządzaniem deklaracji lub oświadczeń składanych następnie organowi podatkowemu, nie oznacza, że podatnik, czy inna osoba zajmująca

¹⁶⁹ G. Łabuda, *Komentarz do art. 1.* [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz.* Red. P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda. Warszawa 2017.

¹⁷⁰ Wyrok SN z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45.

¹⁷¹ Wyrok SA w Gdańsku z 5 lutego 2020 r., II AKa 119/19, LEX nr 3222109.

się sprawami gospodarczymi zostają z niej w każdym przypadku zwolnieni. Samo powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia się i godził się na rozliczenie niezgodne z przepisami prawa podatkowego.

Z powyższych informacji należy zatem wyprowadzić wniosek, że możliwa jest odpowiedzialność doradcy podatkowego działającego w ramach struktury osoby prawnej na zasadzie art. 9 § 3 k.k.s. za niedopełnienie obowiązków w zakresie raportowania schematu podatkowego, jeżeli udowodnione zostanie, że miał on świadomość bądź co najmniej godził się na postępowanie niezgodne z przepisami prawa. W pozostałych przypadkach odpowiedzialność ponosić będą organy zarządzające spółką¹⁷². Jak wynika z przedstawionej analizy, ustalenie kręgu podmiotów odpowiadających za naruszenie przepisu art. 80f k.k.s., związanego z naruszeniem obowiązków raportowania schematu podatkowego będzie w takich okolicznościach niezwykle trudne¹⁷³.

2.4. Promotor jako podmiot zagraniczny

Zgodnie z definicją wskazaną w OP promotorem jest również podmiot nieposiadający miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, w tym przypadku na terytorium Polski. Ten fragment definicji odbiega w sposób diametralny od pierwowzoru sformułowanego w dyrektywie 2018/822, zgodnie z którym:

Aby zostać uznana za pośrednika, dana osoba musi spełnić co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych:

- a) być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim;
- b) posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia;
- c) być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom prawa państwa członkowskiego;
- d) być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Definicja zawarta w OP wydaje się w tym zakresie mieć charakter blankietowy. Przyczyną dla wyprowadzenia takiej tezy przez autora niniejszej pracy jest kwestia zasięgu terytorialnego przepisów prawa krajowego, a co za tym idzie ich funkcjonalnej skuteczności. O ile bowiem uznanie za promotora podmiotu mającego miejsce zamieszkania (bądź siedzibę, czy też zarząd) na terytorium jednego z państw członkowskich UE i egzekwowanie obowiązków wynikających

¹⁷² T. Grzegorzcyk, *Komentarz do art. 9.* [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz.* Red. R. Olszewski. Kraków-Warszawa 2009.

¹⁷³ T. Oczkowski, *Komentarz do art. 80(f).* [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz.* Red. I. Zgoliński, Warszawa 2021.

z przepisów MDR będzie możliwe do wykonania, o tyle w przypadku, gdy podmiotem opracowującym schemat podatkowy będzie osoba spełniająca definicję promotora, ale rezydująca poza obszarem UE, należałoby uznać, że podmiot ten jest objęty obowiązkiem wyznaczonym przez przepis prawa obcego państwa, na terenie którego się nie znajduje. Analogicznie wskazane zostało to wobec instytucji kryterium głównej korzyści we fragmencie objaśnień podatkowych: „Na gruncie przepisów MDR korzyść podatkowa może powstać także na podstawie regulacji podatkowych obowiązujących w innych niż Polska krajach”¹⁷⁴. Autorzy objaśnień nie wskazują jednak przykładu dla takiej sytuacji, ani też nie wyjaśniają dokładnie w jakich okolicznościach korzyść taka mogłaby zaistnieć. Rozważenia wymagają zatem dwa scenariusze; pierwszy, w którym korzyść dotyczyć będzie schematu krajowego oraz drugi, w którym powstanie schemat transgraniczny. W pierwszym przypadku, aby sytuacja wskazana w objaśnieniach mogła zaistnieć, musiałby wystąpić stan faktyczny, w którym promotor będący np. doradcą podatkowym w USA przygotowuje uzgodnienie posiadające cechy schematu podatkowego dla podmiotu mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce, a który prowadzi jednocześnie działalność gospodarczą w innym państwie (np. oddział zagraniczny przedsiębiorstwa) i uzgodnienie dotyczy tego właśnie oddziału. W niniejszym stanie faktycznym pojawiają się dwa problemy, po pierwsze, czy możliwe jest z punktu widzenia przepisów polskich zobowiązanie promotora w USA do dopełnienia obowiązków podatkowych z zakresu MDR? Po drugie, czy w takiej sytuacji nie występuje schemat podatkowy transgraniczny skoro rozwiązanie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego?¹⁷⁵ Rozwiązanie pierwszego problemu wydaje się być oczywiste, bowiem nie istnieją prawnie skuteczne metody pozwalające na zobowiązanie osoby będącej w jurysdykcji innego państwa (i niezwiązanej w żaden sposób z obszarem Polski) do egzekwowania względem niej obowiązków z zakresu Ordynacji podatkowej. Nie sposób również uznać, żeby niedopełnienie obowiązków z zakresu MDR mogło stanowić przestępstwo lub wykroczenie karnoskarbowe, ponieważ przeczy temu zasada terytorialności¹⁷⁶. Oczywiście, ostatecznie okoliczność ta nie spowoduje, że nie powstanie obowiązek raportowy, bo zgodnie z dyspozycją art. 86c § 1 OP jeżeli promotor nie dopełni wymogów związanych z przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, to czynności tej zobowiązany będzie dokonać korzystający. Co się tyczy natomiast drugiej wątpliwości, to w ocenie autora niniejszej pracy stan ten należy uważać

¹⁷⁴ Objasnienia MDR, s. 19.

¹⁷⁵ Kryterium transgraniczne zdefiniowane zostało w art. 86a § 3 OP.

¹⁷⁶ Zob. np. V. Konarska-Wrzošek, *Komentarz do art. 3 k.k.s.* [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II*. Red. I. Zgoliński. Warszawa 2021, s. 51-57.

za schemat podatkowy transgraniczny, bowiem spełnione zostały przesłanki wskazane w art. 86a § 3 OP dla wystąpienia kryterium transgranicznego. W ocenie autora pracy nie jest możliwe wskazanie takiego przypadku, aby schemat podatkowy krajowy zaistniał w sytuacji, gdy korzyść została osiągnięta na terytorium innego państwa. W przypadku schematu transgranicznego, w teorii definicja kryterium głównej korzyści wskazana w art. 86a § 2 OP nie wyklucza przyjęcia prawdziwości podanego w objaśnieniach podatkowych twierdzenia. Ponownie jednak należy pochylić się nad dwoma problemami; po pierwsze, czy w takiej sytuacji korzyść podatkową rozumieć należy zgodnie z art. 3 pkt 18 OP? Po drugie, czy możliwe jest określanie definicji korzyści podatkowej na podstawie polskich przepisów w odniesieniu do czynności mających miejsce poza granicami kraju? w ocenie autora pracy, zgodnie z postulatem wykładni systemowej, niezasadne jest przypisywanie pojęciu „korzyści podatkowej” innego znaczenia niż nadaje mu ustawa, w szczególności, że zwrot ten został uregulowany w tzw. „słowniczku ustawowym”. Skoro pojęcie korzyści podatkowej należy rozumieć w zgodzie z polską Ordynacją podatkową to niejako ponownie wracamy do problemu terytorialności obowiązywania prawa podatkowego. W zakresie drugiego z postawionych problemów zaznaczenia wymaga, że sytuacja, w której polskie przepisy podatkowe narzucają rozumienie pojęcia korzyści podatkowej w innym państwie, kłóci się po pierwsze z zasadą suwerenności, a po drugie jest sprzeczna z punktu widzenia logicznego. Państwa zewnętrzne mogą postrzegać korzyść podatkową w innym zakresie i wówczas mogłoby dojść do sytuacji, w której konieczne jest zaraportowanie schematu podatkowego w Polsce, gdy korzyść podatkowa w Polsce nie wystąpiła, natomiast w rozumieniu polskich przepisów powstał schemat podatkowy przewidujący istnienie korzyści podatkowej, która osiągnięta została rzekomo w innym państwie, nieuznającym jednak tego działania za powodujące osiągnięcie korzyści w rozumieniu tamtejszych przepisów wewnętrznych. Sytuacja taka jest całkowicie nieracjonalna i nie koresponduje w żaden sposób z celem raportowania schematów podatkowych, ponieważ wprowadza prymat przepisów jednego państwa nad innymi, co z kolei powoduje trudności interpretacyjne i sprzeciwia się roli dyrektywy jako aktu zmierzającego do osiągnięcia przez państwa członkowskie wspólnego celu. Najbardziej zasadnym rozwiązaniem w tym zakresie jest ocena faktu uzyskania korzyści podatkowej przez pryzmat przepisów państwa, w którym korzyść ta nastąpiła i jednocześnie raportowanie schematu podatkowego w tym państwie, w którym korzyść powstała.

Z powyższej analizy należy zatem wyprowadzić jednoznaczny wniosek, że definicja sformułowana w sposób zaproponowany przez prawodawcę polskiego została niezasadnie rozszerzona względem pierwotnego. O ile z punktu widzenia teoretycznego nie budzi

ona zastrzeżeń, o tyle na gruncie praktycznym zbyt szeroki jej zakres powoduje, że wobec części podmiotów spełniających definicję nie istnieją prawnie skuteczne metody pozwalające na zobligowanie promotorów znajdujących się poza obszarem UE do respektowania przepisów prawa polskiego. Słusznie zatem definicja wskazana w dyrektywie 2018/822 została zawężona jedynie do podmiotów mających jakikolwiek związek z obszarem UE. Ponownie zaobserwować można negatywną tendencję ustawodawcy polskiego do stosowania własnych rozwiązań, powodujących niespójność w funkcjonowaniu systemu, którego założeniem miało być ugruntowanie instytucji o jednolitym charakterze (na obszarze UE).

2.5. Obowiązki promotora w zakresie raportowania MDR

Podstawowym i najważniejszym obowiązkiem podmiotu działającego w charakterze promotora jest przekazanie informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) – czyli przesłanie formularza MDR-1. Obowiązek ten promotor jest zobowiązany wykonać w terminie 30 dni licząc od dnia:

- 1) następującego po udostępnieniu korzystającemu schematu podatkowego,
- 2) następującego po dniu przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego,
- 3) dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego.¹⁷⁷

W przypadku wystąpienia kilku ze wskazanych powyżej okoliczności lub wątpliwości, co do kolejności ich wystąpienia termin rozpoczyna się od zdarzenia, które wystąpiło jako pierwsze.

Promotor musi zatem dokonać weryfikacji, czy uzgodnienie jest schematem podatkowym, a jeżeli tak to, czy podlega raportowaniu. W pierwszej kolejności ustalenia wymaga zatem, czy uzgodnienie spełnia definicję schematu podatkowego¹⁷⁸ tj. czy spełnia kryterium głównej korzyści, wskazane w art. 86a § 2 OP oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych z art. 86a § 1 pkt 6 ppkt a) – k). Jeżeli uzgodnienie nie spełnia kryterium głównej korzyści, to zbadania wymaga, czy spełnione są cechy wskazane w art. 86a § 1 pkt 1 ppkt a) – d) OP lub w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt a) – i) OP. Jeżeli kryterium głównej korzyści nie jest spełnione i nie występuje żadna z cech rozpoznawczych, to wówczas schemat nie podlega raportowaniu. W przypadku natomiast, gdy kryterium głównej korzyści nie jest spełnione, ale wystąpią cechy rozpoznawcze wskazane w art. 86a § 1 pkt 1 ppkt a) – d) OP lub w art. 86a § 1 pkt 13 ppkt a) – i) OP bądź kryterium głównej korzyści zostało spełnione

¹⁷⁷ Art. 86b § 1 OP.

¹⁷⁸ Art. 86a § 1 pkt 10 OP.

i występuje co najmniej jedna z ogólnych cech rozpoznawczych z art. 86a § 1 pkt 6 ppkt a) – k) OP¹⁷⁹, wówczas schemat podatkowy podlega raportowaniu:

- a) jako schemat krajowy – wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione jest kryterium kwalifikowanego korzystającego lub w przypadku, w którym korzystający jest stroną umowy o współdziałanie¹⁸⁰.
- b) jako schemat transgraniczny – wyłącznie w sytuacji spełnienia kryterium transgranicznego¹⁸¹.

W przypadku, gdy uzgodnienie nie spełnia kryterium transgranicznego i nie spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego, wówczas schemat nie podlega raportowaniu. Obowiązek przekazania informacji o schemacie nie powstanie również w przypadku, gdy korzystający jest stroną umowy o współdziałanie¹⁸². Jeżeli natomiast schemat spełnia kryterium transgraniczne bądź kryterium kwalifikowanego korzystającego (i nie jest on stroną umowy o współdziałanie), to sprawdzenia wymaga również, czy schemat ten nie jest standaryzowany¹⁸³. W przypadku wystąpienia schematu tego rodzaju promotor nie może bowiem zwolnić się z obowiązku raportowego powołując się na tajemnicę zawodową¹⁸⁴. W tej sytuacji, o ile promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, to jest on zobowiązany przekazać informację o schemacie podatkowym, ale z wyłączeniem danych pozwalających na identyfikację korzystającego¹⁸⁵. Dodatkowym obowiązkiem promotora w zakresie tego rodzaju schematów jest również złożenie kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4) w terminie 30 dni od zakończenia kwartału. Formularz ten składany jest do Szefa KAS i zawiera dane określone w art. 86f § 1 pkt 1, 9 i 11 OP podmiotu któremu promotor udostępnił schemat podatkowy standaryzowany oraz NSP tego schematu. Przekazanie danych identyfikujących korzystającego i podmioty uczestniczące¹⁸⁶

¹⁷⁹ Możliwa jest również sytuacja w której spełnione jest kryterium głównej korzyści oraz występuje cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a§ 1 pkt 1 ppkt a) – d) OP lub w art. 86a§ 1 pkt 13 ppkt a) – i) OP. Niewykluczona jest również okoliczność, że w uzgodnieniu występuje więcej niż jedna cecha rozpoznawcza z danego katalogu bądź z poszczególnych katalogów. Autor intencjonalnie pomija tę kwestię w głównym tekście niniejszej pracy, bowiem nie zmienia ona zakresu obowiązków raportowych.

¹⁸⁰ Art. 86a § 5 OP.

¹⁸¹ Art. 86a § 3 OP.

¹⁸² Szerzej nt. umowy o współdziałaniu: P. Borszowski, A. Halasz, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Rozdział I: Umowa o współdziałanie*. [w:] Red. P. Borszowski. *Umowa o współdziałanie i porozumienie podatkowe*. Warszawa 2021. s. 9-57.

¹⁸³ Art. 86a § 1 pkt 11 OP.

¹⁸⁴ Art. 86a § 4 OP.

¹⁸⁵ Art. 86f § 2 OP.

¹⁸⁶ Ustawodawca posługuje się w tym miejscu terminem „podmiot uczestniczący”, który nie posiada definicji legalnej, podobnie jak termin „uczestnik uzgodnienia” użyty w art. 86a §3 OP. w ocenie autora pracy określenia te mają tożsamy zakres pojęciowy. Powodem dla przyjęcia takiego stanowiska jest właściwie bezrefleksyjne posługiwanie się wskazanymi określeniami zarówno przez ustawodawcę polskiego, jak i unijnego oraz brak

nie będzie obowiązkiem promotora, gdy czynność ta naruszałaby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, z której nie został on zwolniony – wówczas promotor wskazuje czynności, których dokonanie skutkowało powstaniem obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym oraz dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu schematu¹⁸⁷. O ile w przepisie wskazano w sposób precyzyjny, że w przypadku obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej promotor nie przekazuje „danych korzystającego”¹⁸⁸, o tyle ten sam przepis nie wskazuje jednak, które dane uważane są za „identyfikujące podmiot uczestniczący”, wydaje się bowiem oczywiste, że w przypadku niektórych podmiotów wskazanie nawet ogólnych danych w połączeniu z wnikliwą analizą opisu schematu podatkowego może prowadzić do identyfikacji korzystającego bądź innego podmiotu uczestniczącego w schemacie podatkowym. Jeżeli natomiast schemat nie jest standaryzowany, to w kolejnym kroku promotor powinien ustalić, czy korzystający zwolnił go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (jeżeli jest zobowiązany do jej zachowania). W przypadku zwolnienia promotora ze wskazanego obowiązku¹⁸⁹, przekazuje on MDR-1 pod zwykłymi warunkami tj. W terminie 30 dni od dnia następującego po: udostępnieniu schematu podatkowego albo od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od kolejnego dnia po dniu dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń wystąpi chronologicznie jako pierwsze. Ponadto promotor jest zobowiązany poinformować korzystającego o fakcie uzyskania NSP, chyba, że zachodzi przypadek wskazany w art. 86b § 3 OP (brak nadania NSP w okresie 30 dni od momentu zaraportowania), wówczas promotor informuje o tym na piśmie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f § 1 OP. W przypadku odmowy zwolnienia promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej bądź milczenia korzystającego¹⁹⁰

definicji ustawowej, jak również każdorazowe użycie zwrotów w kontekście „wszystkich podmiotów, których dotyczy schemat podatkowy”.

¹⁸⁷ Art. 86f § 1 pkt 9 OP.

¹⁸⁸ Co w ocenie autora należy rozumieć jako zwolnienie z obowiązku przekazywania przez promotora wszelkich danych dotyczących korzystającego.

¹⁸⁹ Szerzej nt. prawa korzystającego do zwolnienia promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w rozdziale V niniejszej pracy.

¹⁹⁰ w ocenie autora pracy zwolnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej musi wynikać z aktywnego działania korzystającego i nie można go domniemywać. Stanowisko to znajduje potwierdzenie zarówno w objaśnieniach podatkowych (s. 52 Objaśnień) oraz jest zasadne z punktu widzenia ochrony interesów podatnika. w przypadku gdy promotor nie otrzymał zwolnienia „na piśmie” (co zgodnie z objaśnieniami podatkowymi jest wymogiem, choć przepisy Ordynacji podatkowej nie zastrzegają formy pisemnej dla skutecznego zwolnienia promotora z tego obowiązku) w terminie 30 dni od momentu powstania obowiązku raportowego, to wówczas należy przyjąć, że promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

w tym zakresie, promotor powinien po pierwsze poinformować korzystającego o obowiązku samodzielnego przekazania MDR-1 oraz udostępnić wszelkie niezbędne informacje umożliwiające dokonanie tej czynności, jednocześnie promotor powinien poinformować inne znane mu podmioty, których dotyczy schemat, o obowiązku przekazania informacji do Szefa KAS¹⁹¹. Ostatnim obowiązkiem promotora w tym zakresie jest konieczność przekazania do Szefa KAS formularza MDR-2 w terminie 30 dni od momentu, w którym promotor poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym. Formularz ten zawiera informacje: o przekazaniu informacji do korzystającego oraz innych podmiotów, wskazanie daty udostępnienia schematu oraz liczby podmiotów, które zostały przez promotora poinformowane o zaistnieniu obowiązku raportowego¹⁹². Wskazane powyżej czynności wyczerpują obowiązki promotora w zakresie schematu podatkowego niebędącego schematem standaryzowanym.

3. Wspomagający – specyfika funkcjonowania i obowiązki

3.1. Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję wspomagającego

Wspomagający są kolejną grupą podmiotów profesjonalnych objętych obowiązkami związanymi z raportowaniem schematów podatkowych. Zgodnie z definicją ustawową za wspomagającego uważa się:

(...) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.¹⁹³

Definicja, podobnie jak w przypadku promotora, zakreśla jedynie przykładowy krąg podmiotów, które przy spełnieniu wskazanych cech będą uważane za wspomagających. Nie jest to katalog enumeratywny, o czym świadczy użycie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności” oraz wymienienie cech ogólnych. W podobny sposób zdefiniowany został „pośrednik” na gruncie rozporządzenia 2018/822, choć w tym przypadku ustawodawca nie zdecydował się na wskazanie przykładowego katalogu zawodów, a jedynie poprzestał na określeniu wymogów pozwalających na przypisanie danemu podmiotowi roli

¹⁹¹ Ł. Zalewski, *Obowiązek raportowania MDR-ów spadł głównie na podatników*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8187268,kas-informacje-o-schematach-podatkowych-mdr.html> (dostęp: 20.06.2022).

¹⁹² Art. art. 86b § 6 OP.

¹⁹³ Art. 86a § 1 pkt 18 OP.

„pośrednika”¹⁹⁴. Zagadnienie prawidłowości implementacji do polskiej ustawy pojęcia „wspomagającego” w zestawieniu z „pośrednikiem” oraz analiza porównawcza ich zakresów pojęciowych zostały przedstawione w rozdziale VI niniejszej pracy.

Należy zaznaczyć, że sam zawód lub funkcja osoby dokonującej czynności związanej ze schematem podatkowym ma raczej drugorzędne znaczenie w kontekście udzielania pomocy w zakresie uzgodnienia. Dlatego do powyższego katalogu podmiotów zaliczony zostanie również adwokat, radca prawny albo doradca podatkowy (bądź inny podmiot kojarzony z funkcją promotora), który jedynie asystuje w sprawach dotyczących uzgodnienia, ale nie zajmuje się jego opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem ani zarządzaniem jego wdrożeniem. Dlatego też każdorazowo badać należy istotność podejmowanych działań w tworzeniu schematu podatkowego przez określony podmiot, bowiem fakt, że np. biegły rewident został wskazany w katalogu wspomagających nie oznacza, że nie może on zostać uznany za promotora, gdy jego działania wypełniają przesłanki z art. 86a § 1 pkt 8 OP. Z tego względu każda analiza dotycząca roli danego podmiotu w obowiązkach związanych z raportowaniem schematu podatkowego powinna być prowadzona pod kątem czynności podejmowanych w stosunku do schematu, a nie pod kątem wykonywanego zawodu. W ocenie autora niniejszej pracy, w zakresie tym występuje jednak istotna wątpliwość dotycząca wymogu zachowania „zawodowego charakteru działalności” przez podmioty wspomagające. Przepisy Ordynacji podatkowej ani objaśnienia MDR nie precyzują, czy osoba pełniąca rolę wspomagającą musi wykonywać określony zawód prawnofinansowy, czy też po prostu prowadzić jakąkolwiek działalność gospodarczą (np. w zakresie consultingu lub usługowego prowadzenia ksiąg¹⁹⁵). Przykłady funkcji i zawodów wskazane w definicji wspomagającego, takie jak dyrektor finansowy, księgowy czy pracownik banku lub innej instytucji finansowej, w pewnym zakresie wyjaśniają ten problem, aczkolwiek nie usuwają wszystkich wątpliwości. Jeśli bowiem pracownicy mogą spełniać definicję wspomagającego, można wnioskować, że nie istnieje konieczność, aby wspomagający prowadził działalność gospodarczą lub wykonywał zawód regulowany. Z drugiej strony powstaje jednak problem, czy wymóg ten stosuje się jedynie wobec osób „zatrudnionych” (będących w stosunku pracy zgodnie z przepisami kodeksu pracy), czy też w stosunku do podmiotów wykonujących czynności w oparciu o umowy cywilnoprawne (np. księgowy pełniący funkcję na podstawie umowy zlecenia w kancelarii lub biurze rachunkowym). Wydaje się, że w obecnych realiach rynkowych

¹⁹⁴ Art. 1 pkt 21 dyrektywy 2018/822.

¹⁹⁵ Zaznaczenia wymaga fakt, że od roku 2014 zawód księgowy jest zdelegalizowany – art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. poz. 768).

ustawodawca stara się zrównywać pozycję wszystkich osób świadczących usługi w jakiegokolwiek formie prawnej¹⁹⁶. Na podstawie powyższego można sformułować jednoznaczny wniosek, że wskazane wcześniej podmioty, niezależnie od sposobu nawiązania współpracy, będą wchodziły w zakres definicji wspomagającego jedynie z uwagi na podejmowane czynności względem schematu podatkowego¹⁹⁷. Z powyższych rozważań wynika więc, że przez „zawodowy charakter” ustawodawca rozumie jedynie posiadanie określonych umiejętności wymaganych do wykonywania określonego zawodu związanego z rolą wspomagającą. Pojawia się zatem kolejna wątpliwość, czy umiejętności te muszą być potwierdzone określonymi uprawnieniami lub np. Wpisem na listę zawodową, czy też oznaczeniem wykonywanego stanowiska (np. status aplikanta, ukończony kurs księgowości potwierdzony dokumentem, sprawowanie stanowiska dyrektora ds. finansowych wskazane w treści umowy). Z treści przepisów nie wynika wprost, że ustawodawca nakłada taki wymóg. Problemu tego nie poruszają również dostatecznie objaśnienia podatkowe, poprzestając jedynie na ogólnym opisie, odnoszącym się do konieczności zachowania należytej staranności przy uwzględnieniu właściwych kwalifikacji i wyposażenia osób¹⁹⁸, którym można przypisać przymiot wspomagającego, jak również odnosząc się do „typowych czynności” dla danego zawodu (np. notariusza bądź biegłego rewidenta) oraz dotychczasowego doświadczenia w usługach świadczonych na rzecz tych samych podmiotów¹⁹⁹. Przyjąć zatem należy, że ani ustawodawstwo, ani akty pomocnicze nie pozwalają na jednoznaczne określenie, co ustawodawca rozumie pod pojęciem „zawodowego charakteru działalności”, a każdy przypadek należy badać w sposób indywidualny względem określonego schematu podatkowego. Zjawisko to należy postrzegać jako wysoce niepożądane, bowiem definicja przybiera w tym zakresie postać opisu „kauczukowego”²⁰⁰ pozwalającego na uznanie za wspomagającego każdy podmiot uczestniczący w jakiegokolwiek sposób w schemacie podatkowym. W podobny sposób zdefiniowany został opis wspomagającego²⁰¹ na gruncie

¹⁹⁶ Wyrok SA w Poznaniu z 12 grudnia 2012 r., III AUa 766/12, LEX nr 1271950 – ustawodawca zrównuje pozycję pracownika i zleceniobiorcy w zakresie zwrotu kosztów używania prywatnego pojazdu do celów służbowych, pomimo, że Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.) stanowi w tym zakresie wyrażnie o stosunku pracy i relacji na linii pracodawca – pracownik.

¹⁹⁷ Sytuacja ta stanowi jednak pewną niekonsekwencję ustawodawcy np. w zestawieniu z treścią art. 861 OP, gdzie objęto dyspozycją przepisu również inne formy zatrudnienia poprzez sformułowanie: „zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie”.

¹⁹⁸ Objaśnienia MDR, s. 43.

¹⁹⁹ Objaśnienia MDR, s. 40.

²⁰⁰ J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Gdańsk 2009, LEX/el.

²⁰¹ W rozumieniu przepisów polskich.

dyrektywy 2018/822, akt ten odnosi się bowiem do świadomości, którą wspomagający musi posiadać w odniesieniu do schematu podatkowego. Dyrektywa definiuje tę kwestię jako:

(...) posiadanie odpowiednich informacji i uwzględnienie faktów, posiadanie właściwej wiedzy fachowej oraz orientacji niezbędnej do świadczenia usług. Pośrednik jest świadomy lub można rozsądnie oczekiwać, że jest świadomy, że podjął się udzielenia pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia transgranicznego porozumienia, które podlega obowiązkowi zgłoszenia, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób²⁰².

Przedstawiony fragment eliminuje wątpliwości w zakresie wymogu wykonywania działalności gospodarczej lub posiadania odpowiednich kwalifikacji oraz kwestii zatrudnienia, jednak odnosi się do równie niemierzalnych czynników jak pojęcie odpowiedniości, czy też posiadanie wiedzy fachowej albo orientacji niezbędnej do świadczenia usług.

W oparciu o powyższe rozważania wyróżnić można również inne problematyczne przypadki dotyczące statusu wspomagającego. Przykładem takim może być naukowiec specjalizujący się w dziedzinie prawa podatkowego, który faktycznie udziela pomocy w postaci organizowanego szkolenia lub wykładu albo publikacji ułatwiających wdrożenie lub zastosowanie schematu podatkowego. Objasnienia podatkowe negują możliwość powstania we wskazanym zakresie schematu podatkowego, a tym samym obowiązków raportowych, aczkolwiek uzasadnienie faktyczne i prawne nie zostało przedstawione w sposób wyczerpujący i analizujący wszystkie możliwe przypadki²⁰³. Kwalifikacja naukowca jako wspomagającego, w ocenie autora niniejszej pracy będzie zależeć od stopnia jego zaangażowania w czynności związane ze schematem podatkowym. Samo tworzenie artykułów naukowych dotyczących analizy rozwiązań i funkcjonowania schematów podatkowych, mogących stanowić przykład agresywnej optymalizacji podatkowej wydaje się być nadinterpretacją przepisów, zmierzającą do ograniczenia roli podmiotów zaangażowanych w proces badawczy oraz nieuzasadnionej ingerencji w dyskurs naukowy.

Inną problematyczną kwestią jest wydawanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, umożliwiających wdrożenie rozwiązania powodującego powstanie korzyści podatkowej. Taka sytuacja wydaje się być objęta zakresem przepisów o schematach podatkowych²⁰⁴. Można bowiem uznać, że w sytuacji, gdy podmiot niewyspecjalizowany (np. przedsiębiorca) zwraca się z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która przewiduje powstanie korzyści stanowiącej schemat podatkowy, a np. Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej wydaje taką interpretację potwierdzając

²⁰² Art. 1 pkt 1 ppkt b) dyrektywy 2018/822.

²⁰³ Objasnienia MDR, s. 32.

²⁰⁴ T. Kręski, *Interpretacje podatkowe mogą dotyczyć raportowania schematów podatkowych*, LEX/el. 2020.

prawidłowość przyjętych rozwiązań, to mamy do czynienia właściwie ze wszystkimi okolicznościami pozwalającymi na uznanie powstania schematu podatkowego na linii wspomagający i korzystający.

3.2. Obowiązki wspomagającego

Analizę obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych, których dotrzymać musi wspomagający należy rozpocząć od stwierdzenia, że spełnienie definicji wspomagającego nie powoduje samo w sobie powstania obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, muszą być bowiem spełnione również inne przesłanki. Kluczowa jest w tym zakresie relacja pomiędzy promotorem a wspomagającym lub między korzystającym a wspomagającym, którzy, co do zasady, powinni przekazać informację w zakresie NSP (lub jego braku²⁰⁵), załączając jednocześnie potwierdzenie nadania NSP²⁰⁶. Jeżeli bowiem wspomagający otrzymał na piśmie NSP albo informację, o której mowa w art. 86b § 3 OP, to wówczas nie ciąży na nim żadne dalsze obowiązki raportowe. Jeżeli natomiast któraś z powyższych informacji nie została mu przekazana, to wówczas możliwe są dwie sytuacje; pierwsza, w której wspomagający powziął (lub powinien był powziąć) wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy²⁰⁷ oraz druga sytuacja, w której wspomagający dostrzegł (lub powinien był dostrzec), że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy²⁰⁸. Obydwie sytuacje należy analizować w kontekście uwzględnienia zawodowego charakteru działalności wspomagającego, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności²⁰⁹.

W pierwszym przypadku wspomagający w terminie pięciu dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości zobowiązany jest do skierowania do promotora lub korzystającego pisma²¹⁰, zawierającego wniosek o przekazanie oświadczenia stanowiącego, że wątpliwe rozwiązanie nie jest schematem podatkowym. Jednocześnie, w tym samym terminie wspomagający jest zobowiązany do skierowania do Szefa KAS formularza

²⁰⁵ Art. 86b § 3 OP w zw. z art. 86d § 1 OP.

²⁰⁶ Art. 86d § 1 OP.

²⁰⁷ Art. 86d § 2 OP.

²⁰⁸ Art. 86d § 4 OP.

²⁰⁹ W ocenie autora pracy do tego sformułowania również mają odniesienie wszystkie zastrzeżenia dotyczące niejasności związanych z „zawodowym charakterem działalności” wskazane w podrozdziale 3.1 niniejszej pracy.

²¹⁰ Przepisy nie przewidują w tym zakresie żadnego formularza ani nie precyzują dokładnych informacji, które ma zawierać pismo, natomiast zgodnie z objaśnieniami MDR na s. 62, wskazują, że: „[pismo powinno być] odrębnym dokumentem od istniejących umów pomiędzy zlecającym a wspomagającym (nie jest dopuszczalne zastąpienie procedury przewidzianej ustawą standardowymi klauzulami lub oświadczeniami umownymi)”.

MDR-2²¹¹, wskazując w nim dzień, w którym powziął wątpliwości, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz określając liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Zaznaczenia wymaga, że składany formularz nie zawiera danych dotyczących elementów konstrukcyjnych uzgodnienia ani też danych pozwalających na identyfikację podmiotów zaangażowanych w uzgodnienie (z wyjątkiem zawiadamiającego), wskazując jedynie ich liczbę. Nadto do dnia otrzymania oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, że schemat nie posiada jeszcze NSP wspomagający jest uprawniony do wstrzymania się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia, względem którego powziął wątpliwości. Nie ponosi on z tego tytułu odpowiedzialności cywilnej wobec zlecającego w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności, ani też odpowiedzialności dyscyplinarnej²¹². Opisany przypadek może mieć różne rozwiązania; po pierwsze wspomagający może w ogóle nie otrzymać od promotora lub korzystającego żądanego oświadczenia, po drugie dostarczone oświadczenie (wraz z wyjaśnieniem) nie będzie wystarczające dla wyjaśnienia wątpliwości wspomagającego i po trzecie oświadczenie (wraz z wyjaśnieniem) może „rozwiąć” wątpliwości wspomagającego. W przypadku dwóch pierwszych sytuacji wspomagający dostrzeże (lub jest zobowiązany dostrzec), że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, a w konsekwencji zobowiązany jest spełnić obowiązki informacyjne w zakresie schematu podatkowego (przez złożenie MDR-1). Wątpliwością, która należy podnieść w tym zakresie jest termin, w którym wspomagający powinien był otrzymać wskazane oświadczenie od promotora lub korzystającego. Art. 86d § 2 OP nie określa takiego terminu, można zatem uznać, że możliwa jest sytuacja swego rodzaju impasu, w której wspomagający złożył wymagane prawem pismo wzywające do złożenia oświadczenia, ale nieustannie będzie czekał na jego uzyskanie – nie sposób jest bowiem ustalić, kiedy kończy się stan oczekiwania, a rozpoczyna stan, w którym wspomagający nie otrzymał oświadczenia. W przedstawionej sytuacji procedura zostanie sparaliżowana. Zarówno Ordynacja podatkowa, jak i Objasnienia MDR nie przewidują rozwiązania tej sytuacji. Ustawodawca winien był w tym zakresie ustanowić termin, po upływie którego nastąpi domniemanie, że uzgodnienie jest schematem podatkowym.

Wymogi raportowe wspomagającego są natomiast uzależnione od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i ewentualnego zwolnienia z niej. Jeżeli bowiem wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,

²¹¹ Art. 86d § 3 OP.

²¹² Art. 86d § 6 OP.

to wówczas jest on zobowiązany do niezwłocznego²¹³ poinformowania na piśmie korzystającego lub promotora, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy złożyć do Szefa KAS formularz MDR-1. Jednocześnie w terminie 30 dni od dokonania czynności pomocy, wsparcia lub porad, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego zawiadomić Szefa KAS o fakcie braku zwolnienia z tajemnicy zawodowej, wskazania daty, w której dostrzeżono wystąpienie schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformowano o obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym. Informacje te składane są przez wspomagającego na formularzu MDR-1, z wyjątkiem liczby podmiotów, które poinformowano o obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym – te dane składane są na formularzu MDR-2, zatem w tym przypadku wspomagający zobowiązany jest do złożenia dwóch formularzy. Jednocześnie możliwa jest sytuacja, w której wspomagający będzie zobowiązany dwukrotnie złożyć MDR-2 względem tego samego uzgodnienia. Pierwszy raz w sytuacji powzięcia wątpliwości, co do powstania schematu podatkowego, a drugi raz w momencie jego dostrzeżenia²¹⁴.

Jeżeli natomiast wspomagający nie jest objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej lub został z niej zwolniony, to wówczas jest on zobowiązany do złożenia jedynie informacji o schemacie podatkowym MDR-1 w terminie 30 dni od dnia następującego po udzieleniu pomocy, wsparcia lub porad, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego²¹⁵. Analogiczne obowiązki wystąpią w sytuacji, gdy schemat podatkowy jest standaryzowany, ponieważ wówczas, zgodnie z art. 86d § 5 *in fine* OP, stosuje się odpowiednio art. 86b § 7 pkt 2 OP, zgodnie z którym przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym nie stanowi naruszenia tajemnicy zawodowej, zatem nie jest w tym zakresie konieczne udzielenie zwolnienia wspomagającemu.

Ostatnia z możliwych sytuacji tj. rozwianie wątpliwości wspomagającego w zakresie kwestii wystąpienia schematu podatkowego powoduje zakończenie jego obowiązków wobec schematu²¹⁶.

²¹³ Ordynacja podatkowa ani Objasnienia MDR nie definiują precyzyjnego terminu w tym zakresie.

²¹⁴ Taki wniosek wypływa wprost z łącznej wykładni art. 86d § 3 i § 5 OP.

²¹⁵ Objasnienia MDR na s. 65 wskazują, że termin 30 dni **dla wspomagającego** rozpoczyna się również: „(...) od dnia następnego po udostępnieniu, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego”. w ocenie autora pracy sformułowanie to zostało sformułowane w sposób błędny, ponieważ w takim przypadku należy mówić o obowiązkach promotora, a nie wspomagającego.

²¹⁶ Objasnienia MDR, s. 63.

Jako sytuację odrębną należy traktować przypadek, kiedy wspomagający nie otrzymał od promotora lub korzystającego NSP (względnie informacji, o której mowa w art. 86b § 3 OP) i niejako od razu dostrzegł (albo powinien był dostrzec), nie mając wątpliwości, że uzgodnienie, w którym uczestniczy, stanowi schemat podatkowy²¹⁷. Wówczas natychmiastowo zobowiązany jest on do zbadania kwestii tajemnicy zawodowej (w przypadku schematu niestandardyzowanego). W sytuacji braku zwolnienia z zachowania tajemnicy, wspomagający raportuje MDR-1 i MDR-2 z odpowiednimi danymi, jak również zawiadamia promotora i korzystającego, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Jeżeli natomiast wspomagający nie jest objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej albo został zwolniony z jej zachowania, to wówczas raportuje on schemat na formularzu MDR-1 w terminie 30 dni od dnia następującego po udzieleniu pomocy, wsparcia lub porad, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Wspomagający postąpi analogicznie w przypadku, gdy schemat jest standaryzowany.

Drugim z obowiązków wspomagającego wynikającym z przepisów rozdziału 11a OP jest raportowanie kwartalne na formularzu MDR-4. Sytuacja ta może wystąpić jedynie w przypadku, gdy wspomagający, który został zawiadomiony o NSP danego schematu standaryzowanego udostępni ten schemat standaryzowany. W ocenie autora niniejszej pracy okoliczność ta nie dotyczy jednak obowiązków wspomagającego jako takiego, lecz wspomagającego, który stał się promotorem. Zakładając, że podmiot nie może występować w dwóch rolach jednocześnie względem tego schematu podatkowego, wymóg ten został w sposób nieprawidłowy przypisany wspomagającemu. Słuszności tej tezy dowodzi treści przepisu art. 86f § 4 OP oraz treść formularza MDR-4. Owe dokumenty wskazują na fakt udostępnienia schematu podatkowego standaryzowanego. Udostępnienie schematu podatkowego jest natomiast cechą immanentną dla funkcji promotora, a nie wspomagającego. Stanowisko to potwierdzają również same objaśnienia podatkowe, zgodnie z którymi: „Sytuacja ta wystąpi, co do zasady, w przypadku, gdy podmiot, który został zawiadomiony o NSP danego schematu standaryzowanego jako wspomagający, następnie udostępni ten schemat standaryzowany i w ten sposób stanie się promotorem w tym zakresie”²¹⁸. W ocenie autora pracy formularz MDR-4 może być zatem składany wyłącznie przez promotora. Teza ta nie koresponduje jednak z treścią przepisu art. 86f § 4 OP, który wprost wskazuje, że: „W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający

²¹⁷ Art. 86d § 4 OP.

²¹⁸ Objaśnienia MDR na s. 67.

przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego (...)”.

Nieprawidłowość tę powieli formularz MDR-4, który również zezwala na wybór wspomagającego w sekcji „Rodzaj składającego” oraz same Objasnienia MDR²¹⁹, podobnie uzasadnienie projektu ustawy transponującej²²⁰. Przyczyna tej rozbieżności jest trudna do ustalenia, bowiem dyrektywa 2018/822 nie przewiduje obowiązku raportowania kwartalnego. Prawdopodobne jest, że wynika ona jedynie z faktu, że ustawodawca polski przeoczył rozdzielenie funkcji pośrednika na dwie odrębne instytucje, których obowiązki w niektórych przypadkach nie są tożsame.

4. Korzystający – specyfika funkcjonowania i obowiązki

4.1. Informacje ogólne oraz podmioty spełniające definicję korzystającego

Ostatnią z grup podmiotów zobowiązanych do raportowania MDR są korzystający. Korzystającym jest podmiot, na rzecz którego działa promotor, w niektórych przypadkach wraz ze wspomagającym. Na gruncie dyrektywy 2018/822 korzystający zwany jest „właściwym podatnikiem”²²¹. Ordynacja podatkowa definiuje korzystającego jako: „ (...) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia”²²². Zarówno Ordynacja podatkowa, jak i dyrektywa 2018/822 nie statuuje bezpośrednio warunku, aby korzystający musiał być podatnikiem. Jednak definicja korzystającego odnosi się do instytucji uzgodnienia, która na gruncie Ordynacji podatkowej określona została jako: „(...) czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”²²³. Zgodnie z Objasneniami MDR, korzystającym może być np. płatnik, który uzyskuje korzyść podatkową w związku z brakiem obowiązku pobrania podatku lub opóźnieniem powstania tego obowiązku²²⁴. Dla uznania instytucji korzystającego nie jest jednak konieczne, aby osiągnął on korzyść podatkową w związku z realizacją uzgodnienia²²⁵. Zastrzeżenia te, choć powodują uznanie szerokiego grona podmiotów za korzystających, to nie wnoszą żadnych wymiernych

²¹⁹ Objasnienia MDR, s. 93.

²²⁰ Np. Objasnienia MDR na s. 144.

²²¹ Art. 1 ust. 1 pkt b) ppkt 22 dyrektywy 2018/822.

²²² Art. 86a §1 pkt 3 OP.

²²³ Szerzej na ten temat w Rozdziale I niniejszej pracy.

²²⁴ Objasnienia MDR, s. 37.

²²⁵ Ibidem.

korzyści dla instytucji raportowania schematów podatkowych, bowiem definicja wskazuje na „uzgodnienie”, więc do momentu aż zostaną spełnione przesłanki dla powstania schematu podatkowego podlegającego raportowaniu²²⁶, względem korzystającego nie powstają żadne obowiązki w zakresie przekazania informacji do organów podatkowych. Sytuacja ta wydaje się być nieprawidłowym odwzorowaniem definicji „właściwego podatnika” z dyrektywy 2018/822. Jednak w akcie unijnym uzależniono istnienie funkcji „właściwego podatnika” od wystąpienia „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia”. Takie rozwiązanie prezentuje większą użyteczność na gruncie funkcjonalnym, ponieważ nie obejmuje swoim zakresem podmiotów, na które nie nałożono żadnych obowiązków.

Dla uznania podmiotu za korzystający konieczne jest spełnienie jednej z czterech przesłanek (wobec korzystającego): udostępnienia uzgodnienia, wdrażania uzgodnienia, przygotowania do wdrożenia uzgodnienia bądź dokonanie czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia. Redakcja pierwszej z podanych przesłanek wskazuje, że w tym przypadku obok korzystającego musi występować jeszcze co najmniej jeden podmiot, bowiem za sprzeczną z logiką należałoby uznać sytuację, w której podmiot niejako sam sobie udostępnia pewne uzgodnienie. W takim wypadku ewentualnie można przyjąć, że występuje on w roli promotora, natomiast wówczas należałoby ustalić, czy możliwe jest istnienie promotora bez korzystającego lub czy możliwe jest aby promotor i korzystający byli tą samą osobą. Pozostałe przesłanki pozwalają natomiast na uznanie, że korzystający niejako sam posługuje się własnym uzgodnieniem (wdrażając je, przygotowując je do wdrożenia albo dokonując czynności służących wdrożeniu). Sytuacji tej nie wyklucza definicja uzgodnienia, zgodnie z którą: „ (...) co najmniej jedna strona jest podatnikiem (...)”²²⁷. Jeżeli korzystający jest podatnikiem to wszystkie powyższe wymogi będą spełnione. Druga z przesłanek (wdrażanie)²²⁸ zdefiniowana została jako dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia. Przykładowym katalogiem czynności zawierających się w tym pojęciu jest: zarządzanie lub podejmowanie decyzji w zakresie uzgodnienia, pośredniczenie lub udzielanie pomocy w związku z uzgodnieniem, dokonywanie innych czynności składających się na uzgodnienie albo oferowanie wykonania powyższych czynności lub pobieranie za nie wynagrodzenia. Zgodnie z Objasneniami podatkowymi przykładem czynności wdrożenia uzgodnienia będzie zmiana formy opodatkowania dokonana na rzecz korzystającego²²⁹. Kolejna przesłanka powstaje,

²²⁶ Wskazane w art. 86a § 1 pkt 10 OP.

²²⁷ Art. 86a § 1 pkt 16 OP.

²²⁸ Art. 86a § 1 pkt 17 OP.

²²⁹ Objasnenia MDR, s. 8.

gdy korzystający zostaje przygotowany do wdrożenia uzgodnienia. Objasnienia podatkowe wskazują, że okoliczność ta będzie miała miejsce, gdy: „(...) schemat podatkowy jest koncepcyjnie przygotowany do wdrożenia (tzn. w momencie, gdy prace nad kształtem schematu zostają zakończone i wszystkie elementy niezbędne do wdrożenia schematu są określone) a korzystający na tej podstawie może podjąć decyzję o jego wdrożeniu i w praktyce go zrealizować.”²³⁰. Przykładem powyższej sytuacji jest opracowanie przez promotora dokładnej koncepcji struktury optymalizacyjnej w przedsiębiorstwie korzystającego i przedstawienie temu ostatniemu ścieżki jej realizacji wraz z harmonogramem zadań oraz wyceną – od decyzji korzystającego zależy jedynie, czy plan ten zostanie zainicjowany i zrealizowany. Ostatnia z przesłanek (dokonanie czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia) budzi największe wątpliwości. Przyczyną tego jest fakt, że pozostałe trzy przesłanki dotyczyły wykonywania pewnych działań na rzecz korzystającego, natomiast ostatnia sugeruje, że czynność służąca realizacji uzgodnienia może być również dokonana przez samego korzystającego²³¹. Przekładając tę okoliczność na przykład podany wcześniej należy uznać, że sytuacja taka wystąpi, gdy korzystający po uzyskaniu od promotora harmonogramu wdrożenia rozwiązań optymalizacyjnych w swoim przedsiębiorstwie zacznie go realizować fragmentarycznie np. poprzez tworzenie spółek celowych²³². Wątpliwe jest jednak, czy w takiej sytuacji korzystającemu nie należało przypisać tej roli już na etapie wcześniejszym tj. przygotowania do wdrożenia uzgodnienia. W tym zakresie istnieje też możliwość przyjęcia, że korzystający nie otrzymał od promotora przygotowanego harmonogramu optymalizacyjnego, a jedynie w oparciu o własne zasoby wiedzy próbuje tworzyć, w sposób fragmentaryczny, rozwiązanie mogące być uzgodnieniem o cechach optymalizacji podatkowej. Jako wątpliwe należy jednak określić uznanie za uzgodnienie działania bez opracowanego wcześniej planu. Wprawdzie Objasnienia MDR, wskazują, że odniesienie korzyści podatkowej nie jest czynnikiem, który uzależnia możliwość uznania danego podmiotu za korzystającego²³³, natomiast w ocenie autora pracy przyjęcie takiego poglądu nie przynosi żadnego skutku funkcjonalnego w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, a tym

²³⁰ w tym miejscu występuje pewna niezgodność pomiędzy Ordynacją podatkową, a Objasnieniami MDR. Art. 86a § 1 pkt 3 OP w kontekście przygotowania do wdrożenia, wskazuje bowiem na „uzgodnienie”, natomiast w Objasnieniach mowa jest o „schemacie podatkowym”. Jest to kwestia istotna z uwagi na fakt, że jeżeli przygotowanie do wdrożenia nastąpiło na etapie istnienia uzgodnienia (czyli przed spełnieniem wymogów dla powstania schematu podatkowego z art. 86a § 1 pkt 10) OP, to wówczas funkcja korzystającego może powstać wcześniej niż w przypadku schematu podatkowego i objąć swym zakresem dużo szerszy katalog podmiotów. Z drugiej jednak strony należy zastanowić się, czy przypisanie roli korzystającego w momencie, gdy schemat podatkowy jeszcze nie powstał ma jakiegokolwiek znaczenie dla funkcjonowania instytucji MDR.

²³¹ Taki wniosek wypływa wprost z redakcji przepisu art. 86a § 1 pkt 3 OP *in fine*.

²³² Wniosek taki potwierdzają Objasnienia MDR na s. 38.

²³³ Objasnienia MDR, s. 37.

samym sprowadza się do tzw. „dyskursu akademickiego”. Podobna sytuacja dotyczy kwestii rezydencji podatkowej korzystającego, jeżeli bowiem uznać, że należy stosować powyższe przepisy do podmiotów niebędących w Polsce podatnikami lub płatnikami podatku objętego zakresem MDR, to ponownie w ocenie autora przypisywanie im wskazanej roli sprowadza się jedynie do powstania nieegzekwowalnych i bezprzedmiotowych obowiązków.

4.2. Obowiązki korzystającego

Korzystający, podobnie jak promotor i wspomagający, jest zobowiązany do dopełniania obowiązków raportowych związanych z MDR. Jest on także zobligowany do składania dwóch rodzajów formularzy tj. MDR-1 i MDR-3. Obowiązki korzystającego różnią się w przypadku schematu standaryzowanego oraz pozostałych schematów, jak również w przypadku zwolnienia promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

4.2.1 Formularz MDR-1

Pierwszą i zarazem najprostszą sytuacją związaną z obowiązkiem złożenia informacji o schemacie podatkowym (MDR-1) jest ta, w której występuje schemat podatkowy standaryzowany. Mając na uwadze fakt, że promotor nie może w takim wypadku powołać się na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej²³⁴ i spoczywa na nim pierwotny obowiązek raportowy, to powinność ta może powstać wobec korzystającego jedynie w dwóch przypadkach; po pierwsze w sytuacji, gdy promotor nie dopełni obowiązków z art. 86b § 2 i § 3 OP (poinformowanie korzystającego o NSP albo o braku nadania NSP) oraz w sytuacji, gdy promotor w ogóle nie występuje w strukturze uzgodnienia – wówczas należy przyjąć, że korzystający sam opracowuje lub wdraża schemat podatkowy i jest zobowiązany do jego zaraportowania. Zaznaczyć należy, że oba przepisy nie zostały skonstruowane w sposób prawidłowy, z uwagi na fakt, że nie wskazują one konkretnego terminu, w którym promotor powinien zawiadomić korzystającego o wskazanych okolicznościach, co z kolei powoduje, że korzystający może oczekiwać na uzyskanie owej informacji i nie być świadomy, kiedy zobowiązany jest do zaraportowania schematu podatkowego²³⁵. Abstrahując od powyższych zastrzeżeń, formularz MDR-1 powinien być złożony przez korzystającego w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu, przygotowaniu do wdrożenia, dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

²³⁴ Art. 86b § 4 OP.

²³⁵ Art. 86b § 2 OP, wskazuje bowiem, że informacja o nadaniu NSP powinna zostać przekazana korzystającemu „niezwłocznie”, natomiast art. 86b § 3 OP nie określa w ogóle terminu, w którym promotor ma przekazać korzystającemu informację o braku nadania NSP – podobna sytuacja występuje w zakresie otrzymania przez wspomagającego zwrotnego oświadczenia, o którym mowa w art. 86d § 2 OP.

W przypadku, gdy korzystający ma do czynienia ze schematem podatkowym innym niż standaryzowany to obowiązek raportowy obciążający go może powstać w trzech przypadkach: gdy promotor nie wypełnił obowiązku raportowego w przepisany prawem terminie, gdy promotor nie przekazał korzystającemu informacji o nadaniu NSP, gdy korzystający nie zwolnił promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

Pierwsza i druga ze wskazanych sytuacji to okoliczności, w których promotor w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu, przygotowaniu do wdrożenia, dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej) nie zaraportuje schematu podatkowego lub nie poinformuje korzystającego o nadaniu NSP (w szczególności, gdy promotor został zwolniony przez korzystającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej). W takiej sytuacji ustawodawca nakazuje korzystającemu nadzorowanie promotora w spełnianiu przez niego obowiązków z zakresu MDR. Sytuacja ta jest o tyle niekorzystna dla korzystającego, że nie zawsze może on dowiedzieć się, czy promotor dopełnił obowiązków raportowych. Jeżeli promotor nie przekazał NSP informacji o braku nadania NSP, to korzystający powinien powziąć w tym zakresie wątpliwości co do złożenia MDR-1 przez promotora. Jednak jeżeli korzystający nie może uzyskać takiej informacji od promotora (np. skutek braku kontaktu), to wówczas właściwie nie przysługują mu żadne narzędzia prawne, które pozwalałyby na pozyskanie ów informacji (w terminie wyznaczonym przez przepisy prawa na zaraportowanie schematu). W takiej sytuacji korzystający nie jest w stanie stwierdzić, czy promotor nie zaraportował schematu, czy też schemat został zaraportowany, a promotor nie przekazał mu informacji wskazanych w art. 86b § 2 lub § 3 OP. W ocenie autora pracy, jedyną możliwością pozwalającą korzystającemu na zachowanie zgodne z prawem jest niejako prewencyjne złożenie informacji o schemacie podatkowym przed upływem terminu raportowego. Korzystający dla własnego bezpieczeństwa powinien zatem domniemywać, że schemat nie został zaraportowany i w terminie nie zostaną mu udzielone wymagane prawem informacje (w szczególności, gdy np. nie można nawiązać kontaktu z promotorem, a termin do wykonania obowiązków jest krótki). Takie działanie, choć nie do końca zgodne z celem instytucji MDR, musi zostać podjęte przez korzystającego w celu zapobieżenia własnej odpowiedzialności za niedopełnienie obowiązków z zakresu MDR – korzystający nie może bowiem argumentować swojej bierności faktem niedokonania obowiązków przez promotora.

Trzeci ze wskazanych przypadków wydaje się być najdokładniej opisany zarówno w przepisach rozdziału 11a OP, jak i w samych objaśnieniach MDR. Zgodnie z art. 86b § 4 OP w sytuacji, gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek

zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został z tego obowiązku zwolniony przez korzystającego, to wówczas promotor zobowiązany jest do poinformowania korzystającego na piśmie w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu, przygotowaniu do wdrożenia, dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej) o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS oraz do przekazania korzystającemu niezbędnych danych dotyczących schematu podatkowego (wskazanych w art. 86f § 1 OP)²³⁶. Problematyczna w tym kontekście wydaje się sytuacja, gdy promotor przekazuje wskazane informacje np. pod koniec 30 dnia (tj. w ostatniej możliwej chwili na dopełnienie obowiązku), wówczas może się zdarzyć, że korzystający będzie miał jedynie kilka godzin na dopełnienie obszernych i skomplikowanych obowiązków raportowych. Zgodnie z Objasnieniami MDR taka sytuacja nie powinna powodować dla korzystającego negatywnych konsekwencji, jeżeli obowiązek zostanie dokonany „nieznacznie po upływie terminu”²³⁷ – Objasnienia nie precyzują jednak ile owe spóźnienie może wynosić, okoliczność ta nie wynika również z przepisów OP. Niejasne i sprzeczne z przepisami OP jest sformułowanie w Objasnieniach MDR, zgodnie z którym:

W przypadku, gdy korzystający nie zwolnił promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, w momencie otrzymania od promotora informacji o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS, powinien taką informację przekazać nawet wówczas, jeśli w jego ocenie uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. W takiej sytuacji jednak, korzystający weryfikuje informacje jakie otrzymał od promotora dokonując ich odpowiedniej modyfikacji, tak aby zapewnić ich zgodność ze stanem rzeczywistym (...).²³⁸

Z powyższego wynika bowiem, że korzystający powinien zaraportować czynność, która nie jest schematem podatkowym, co ponownie wydaje się być sprzeczne z celem przepisów. Wątpliwością, którą należy podnieść w tym zakresie jest ustalenie, kto decydować ma o fakcie istnienia schematu podatkowego – promotor jako podmiot profesjonalny, czy też korzystający jako podmiot (na ogół) nieprofesjonalny. Propozycja wskazana w Objasnieniach MDR nakazuje sądzić, że każde rozwiązanie przekazane korzystającemu przez promotora należy traktować jako schemat podatkowy. Sprawi to, że raportowane będą rozwiązania niemające jakiegokolwiek znaczenia dla organów podatkowych, co zapewne będzie częstym zjawiskiem, ponieważ promotorzy będą prewencyjnie przekazywać korzystającym wszelkie możliwe rozwiązania do zaraportowania, tak by zwolnić się od surowej odpowiedzialności.

²³⁶ Analogiczny sposób postępowania wskazano na w Objasnieniach MDR na s. 57.

²³⁷ Objasnienia MDR, s. 52.

²³⁸ Objasnienia MDR, s. 57.

4.2.2. Formularz MDR-3

Ostatnim z obowiązków raportowych ciążących na korzystającym jest obowiązek złożenia przez niego formularza MDR-3²³⁹, obowiązek ten powstanie wobec korzystającego jedynie w przypadku wykonania przez niego czynności, będących elementem schematu podatkowego lub uzyskania korzyści podatkowej. Podkreślenia wymaga również, że zgodnie z Objasnieniami MDR obowiązek w zakresie MDR-3 nie powstaje odrębnie w zakresie każdego podatku, którego dotyczy schemat podatkowy, jeżeli ich okresy rozliczeniowe są różne (np. w zakresie podatku CIT i VAT). Objasnienia podatkowe wskazują, że okres rozliczeniowy determinujący termin złożenia informacji MDR-3 należy określać w oparciu o istotę danego schematu podatkowego oraz uwzględniając cele wprowadzenia przepisów MDR, które dotyczą głównie podatków dochodowych²⁴⁰. Sugeruje to, że w przypadku, gdy schemat podatkowy dotyczy w głównej mierze podatku dochodowego, a jedynie akcesoryjnie podatku VAT, to wystarczające jest złożenie MDR-3 w terminie złożenia deklaracji CIT. Zastrzeżenie to nie znajduje jednak jakiegokolwiek poparcia w przepisach prawa i wydaje się być wprost z nimi sprzeczne, pozwalając podatnikom na niewykonywanie obowiązków raportowych w przewidzianych prawem terminach. Jest to kolejny przykład braku spójności pomiędzy Objasnieniami MDR a rozdziałem 11a OP.

Przechodząc do konkretnych obowiązków korzystającego związanych z MDR-3 wskazać należy, że powinność ta powstanie jedynie w przypadku, gdy korzystający w danym okresie rozliczeniowym przedsięwziął jakiegokolwiek czynności będące składową schematu podatkowego lub uzyskał wynikającą z tego tytułu korzyść podatkową. Termin „podjęcie czynności będących elementem schematu podatkowego” należy rozumieć jako wszelkie czynności wchodzące w zakres schematu podatkowego, które powodują obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym (np. jeżeli schemat podatkowy przewidywał wynajęcie znaku towarowego od spółki zagranicznej, to czynnością składową będzie zawarcie umowy najmu). Uzyskanie korzyści podatkowej należy natomiast rozumieć zgodnie z art. 86a § 1 pkt 4 OP w zw. z art. 3 pkt 18 OP. Jak już zostało wskazane wcześniej, MDR-3 należy zaraportować w terminie złożenia deklaracji w zakresie podatku, którego dotyczy schemat, np. jeżeli schemat podatkowy dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych²⁴¹,

²³⁹ Zgodnie z art. 86j OP.

²⁴⁰ Zob. Objasnienia MDR s. 56.

²⁴¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.).

to terminem, do którego należy złożyć owe dokumenty w 2023 roku jest data 30 czerwca^{242,243}. W formularzu MDR-3 korzystający zobowiązany jest wskazać NSP schematu podatkowego oraz kwotę korzyści wynikającą ze schematu podatkowego, którą uzyskał w danym okresie rozliczeniowym lub podjęte czynności będące elementem schematu podatkowego. W przypadku, gdy korzystający nie posiada NSP, powinien wskazać również dane, o których mowa w art. 86f OP (tożsame dla zgłoszenia MDR-1). Jeżeli natomiast dane przekazane przez promotora odbiegają (w ocenie korzystającego) od stanu rzeczywistego, to winien on zmodyfikować je w taki sposób, aby prezentowały one stan zgodny z rzeczywistym. Pewne wątpliwości istnieją w zakresie podpisywania informacji MDR-3 przez osoby prawne, gdyż zgodnie z Objasneniami MDR formularz w przypadku osoby prawnej podpisują wszyscy członkowie organu zarządzającego²⁴⁴, natomiast w przypadku podatników niebędących osobami prawnymi wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki²⁴⁵. Art. 86j § 4 OP wskazuje, że podmiotami uprawnionymi do podpisania formularza są osoby uprawnione do reprezentacji (w przypadku osób prawnych i spółek osobowych) oraz osoba upoważniona przez przedsiębiorcę zagranicznego do reprezentowania go w oddziale – w przypadku podmiotu zagranicznego działającego przez położony w Polsce oddział. Rozbieżność ta wynika z braku aktualizacji objaśnień względem nowelizacji OP dokonanej z maja 2020 roku²⁴⁶. Przedstawione rozwiązanie należy traktować jako pozytywne i spójne z zasadami wynikającymi z k.s.h., ponieważ poprzednie ukształtowanie przepisu nie znajdowało jakiegokolwiek poparcia na gruncie reprezentacji spółek kapitałowych i osobowych. Wątpliwością, która nie została wyjaśniona w uzasadnieniu do projektu ustawy jest natomiast eliminacja możliwości składania MDR-3 przez pełnomocnika²⁴⁷.

5. Podsumowanie

Wszelkie wątpliwości, które mogą wystąpić w zakresie wykonywania obowiązków promotora wynikają z nieprecyzyjnej definicji opisującej tę grupę podmiotów, jak również

²⁴² Art. 27 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zw. z art. 86j § 1 OP.

²⁴³ w roku 2023 termin na złożenie deklaracji CIT za rok 2022 został przedłużony Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 16 marca 2023 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dz.U. 2023 poz. 530) do dnia 30 czerwca 2023 roku.

²⁴⁴ Objasnenia MDR, s. 56.

²⁴⁵ Objasnenia MDR, s. 92.

²⁴⁶ Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106 z późn. zm.)

²⁴⁷ Stan ten ma ulec zmianie zgodnie z art. 18 rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ulepszenia środowiska prawnego i instytucjonalnego dla przedsiębiorców. Wdrożenie przepisów pierwotnie planowano na 1 stycznia 2024 roku, natomiast na dzień 1 września 2024 roku zmiana ta nie została nadal uchwalona.

z problematyki w zakresie występowania promotora: w ramach struktury osoby prawnej, w roli pracownika, czy też podmiotu zagranicznego. W konsekwencji mogą wystąpić uzasadnione kontrowersje, co do ustalenia właściwego podmiotu zobowiązanego do raportowania MDR. W ocenie autora niniejszej pracy źródłem wskazanych niespójności jest nieprawidłowe ukształtowanie definicji promotora, która określa swoim zakresem zbyt szeroki krąg podmiotów, a w konsekwencji nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, na kogo nałożone zostały obowiązki raportowe. W opisanym zakresie postulowanym rozwiązaniem wskazanych problemów jest uszczegółowienie definicji promotora ewentualne doprecyzowanie i wprowadzenie przepisów dotyczących raportowania w poszczególnych przypadkach problematycznych. Alternatywnym rozwiązaniem jest aktualizacja Objasnień MDR poprzez wskazanie podatnikom właściwych ścieżek postępowania w przypadkach wątpliwych.

W zakresie obowiązków wspomagającego występuje, podobnie jak w przypadku promotora, problem natury definicyjnej, dotyczy on jednak kwestii pojęcia „zawodowego” charakteru czynności podejmowanych przez tę grupę podmiotów. Ponownie, wątpliwości wynikają z trudności interpretacyjnych, polegających na określeniu zakresu znaczeniowego powyższego pojęcia i nie mogą być one usunięte w toku wykładni systemowej. Drugim z problemów pojawiających się w tej grupie podmiotów jest swego rodzaju impas, polegający na wystąpieniu sytuacji, w której wspomagający oczekuje nieustannie na wyjaśnienia promotora lub korzystającego (art. 86d § 2 OP). Trzecim problemem jest natomiast kwestia raportowania na formularzu MDR-4, która zgodnie ze wszelkimi źródłami może być dokonana przez wspomagającego, natomiast w ocenie autora nie jest to możliwe z uwagi na fakt, że wspomagający nie może udostępnić schematu podatkowego, bowiem wówczas staje się promotorem (potwierdzają to Objasnienia MDR). We wszystkich powyższych przypadkach autor zaleca zmianę przepisów prawa polegającą na usunięciu zwrotów nieostrych (lub ograniczenie ich do niezbędnego minimum) z definicji wspomagającego, wprowadzeniu terminu, po upływie którego następuje domniemanie istnienia schematu podatkowego (art. 86d § 2 OP), a także zmianę art. 86f § 4 OP oraz treści formularza MDR-4, tak by dotyczyły one jedynie promotora.

Obowiązki korzystających również nie zostały określone w sposób precyzyjny i w tej grupie również występują co najmniej trzy problemy. Po pierwsze konieczność „nadzorowania” promotora przez korzystającego w zakresie złożenia przez niego informacji MDR-1 i właściwie brak możliwości uzyskania danych, co do spełnienia obowiązku raportowego przez promotora, co w konsekwencji może prowadzić do podwójnego raportowania tych samych schematów podatkowych. Drugą kwestią jest z kolei możliwość

przekazania korzystającemu informacji o konieczności zaraportowania przez niego schematu na krótko przed terminem (np. w 30 dniu), wówczas korzystający może nie zdążyć dopełnić swoich obowiązków – ustawa i objaśnienia nie regulują tej sytuacji dostatecznie, poprzestając jedynie na wskazaniu, że „sytuacja taka nie powinna powodować konsekwencji dla korzystającego”²⁴⁸. W ocenie autora pracy terminy na dokonanie obowiązków raportowych powinny zostać określone w sposób indywidualny zarówno dla promotora, jak i dla korzystającego, wówczas problem ten zostałby rozwiązany. Ostatnim problemem jest konieczność spełnienia obowiązku raportowego przez korzystającego nawet w sytuacji, gdy promotor wskaże, że rozwiązanie nie stanowi schematu podatkowego. Kwestia ta powinna zostać skorygowana w trybie zmiany Objaśnień MDR, bowiem omawiane zagadnienie nie wynika wprost z przepisów prawa.

Przedstawiona analiza wydaje się bezsprzecznie potwierdzać szóstą hipotezę pomocniczą, zgodnie z którą obowiązki dla poszczególnych grup zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych nie zostały ukształtowane w sposób prawidłowy, a daleko idące wątpliwości nie pozwalają na skuteczne i celowe stosowanie instytucji MDR, w szczególności w ujęciu międzynarodowym. Okoliczności te wynikają z modyfikacji pierwotnego brzmienia dyrektywy 2018/822, poczynionej w procesie implementacji.

²⁴⁸ Objaśnienia MDR, s. 57.

Rozdział IV - Funkcjonowanie przepisów o schematach podatkowych w praktyce Krajowej Administracji Skarbowej

1. Informacje wstępne

Niniejsza część pracy doktorskiej poświęcona została zagadnieniom związanym z praktycznym funkcjonowaniem instytucji schematów MDR w działalności organów podatkowych. Celem rozdziału jest przedstawienie od strony praktycznej problemu znaczenia dla funkcjonowania obrotu gospodarczego przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej oraz wykazania, w jaki sposób funkcjonowanie ustawodawstwa przekłada się na aktywność Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie rejestracji zgłoszonych schematów podatkowych. Przeanalizowane zostaną również dostępne dane statystyczne wynikające z obowiązków raportowych na gruncie MDR. Podstawą rozważań niniejszego podrozdziału będą przede wszystkim dane statystyczne udostępnione w portalu internetowym [podatki.gov](https://www.podatki.gov)²⁴⁹, Sprawozdanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021²⁵⁰, Raport Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków w latach 2019-2021²⁵¹ oraz inne publikacje znajdujące się w źródłach powszechnie dostępnych.

Na tym etapie pracy omówione zostaną również wybrane zagadnienia związane z formularzami raportowymi MDR, a także wyjaśnione zostaną zagadnienia związane z trzecią hipotezą badawczą.

W niniejszym rozdziale przeprowadzony zostanie również eksperyment w postaci przedłożenia do wypełnienia formularzy MDR przedstawicielom zawodów prawniczych i pokrewnych oraz właścicielom przedsiębiorstw różnej wielkości, reprezentującym kilka gałęzi gospodarczych, którzy mogą być zobowiązani do raportowania schematów podatkowych występując w różnych rolach. W ten sposób zbadana zostanie czytelność formularzy oraz precyzyjność przepisów, a w konsekwencji - możliwość wypełnienia obowiązków raportowych przez przedstawicieli poszczególnych grup zobowiązanych do wykonywania czynności związanych z MDR.

²⁴⁹ Statystyki MDR, <https://www.podatki.gov/mdr/statystyki-mdr/>, (dostęp: 15.07.2024 r.).

²⁵⁰ Sprawozdanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021, <https://www.gov.pl/attachment/391ed11d-f13b-4beb-9ab0-0d54dd036ef9>, (dostęp: 15.07.2024 r.).

²⁵¹ Raport Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia Należnych podatków w latach 2019-2021, <https://www.podatki.gov/media/7410/raport-mf-i-szkas-przeciwdzia%C5%82anie-wykorzystywaniu-schemat%C3%B3w-podatkowy.pdf>, (dostęp: 15.07.2024 r.).

2. Dane statystyczne zamieszczone w serwisie podatki.gov oraz ich struktura

W celu spójnej analizy przedstawionych danych statystycznych oraz wypełnienia założeń metodologicznych prowadzonych badań zasadne jest rozpoczęcie rozważań od zilustrowania struktury danych statystycznych stanowiących ich podstawę oraz przedłożenie opisu zagadnień im towarzyszących.

Układ informacji przedstawionych w części dedykowanej MDR podzielony został na sekcje w formie tabel, które zestawiają wybrane informacje dotyczące schematów podatkowych; pierwsza sekcja poświęcona została wszystkim złożonym dokumentom w ujęciu kwartalnym, począwszy od 1 stycznia 2019 roku. Dane w tym segmencie nie zostały zaszeregowane ze względu na typ schematów podatkowych z podziałem na transgraniczne oraz krajowe; należy wnioskować, że są to dane zbiorcze dotyczące wszystkich rodzajów schematów. W tabeli dotyczącej omawianego zakresu wyodrębnione zostały jedynie zgłoszenia pierwotne oraz uzupełnienia, jak również dane łączne spajające obydwie kategorie.

Kolejne cztery sekcje poświęcone zostały złożonym formularzom MDR-1, MDR-2, MDR-3 i MDR-4, również w ujęciu kwartalnym. Podobnie jak w przypadku pierwszej sekcji, tabela podzielona została na zgłoszenia pierwotne, uzupełnienia oraz dane zbiorcze (łączne). Segment ten wzbogacony został jednak w przypadku MDR-1 o zgłoszenia transgraniczne począwszy od nowelizacji z dnia 1 lipca 2020 roku²⁵². Okoliczność ta wynika z faktu, że od 1 lipca 2020 r. unieważniono numery zgłoszeń schematów podatkowych (NSP) nadane przed tym dniem dla schematów transgranicznych; w rezultacie podatnicy, którzy zgłosili transgraniczny schemat podatkowy do 30 czerwca 2020 r. zobowiązani byli do ponownego złożenia raportów tych samych schematów, korzystając z tzw. „nowej schemy”, czyli nowego formularza raportowego²⁵³.

Następna sekcja dotyczy informacji dotyczących doręczonych potwierdzeń nadania NSP według zestawienia kwartalnego. Struktura tej tabeli została sporządzona inaczej niż poprzednio opisywane, bowiem podzielona została na ilość wszystkich doręczonych potwierdzeń nadania NSP, ilość doręczonych potwierdzeń nadania NSP w stosunku do zgłoszeń transgranicznych oraz ważne (skutecznie nadane) NSP oraz ważne (skutecznie nadane) numery schematów podatkowych wobec zgłoszeń transgranicznych. W przypadku schematów niebędących schematami krajowymi, podobnie jak w poprzednich przypadkach, dane zostały przedstawione począwszy od 1 lipca 2020 roku.

²⁵² Nowelizacja z dnia 28 maja 2020 r.

²⁵³ P. Stańczyk, *Planowanie podatkowe*. [w:] *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*. Red. P. Tomczykowski. Warszawa 2021. LEX/el.

Przedostatnia sekcja stanowi wizualizację danych dotyczących innych rozstrzygnięć związanych z obsługą informacji MDR w ujęciu kwartalnym. Tabela ta podzielona została na podsekcje dotyczące odmowy wszczęcia postępowania w zakresie nadania NSP, odmowy nadania NSP, umorzenia postępowania w zakresie nadania NSP, unieważnienia nadanego NSP i spraw pozostawionych bez rozpoznania.

Ostatnia sekcja ilustruje dane dotyczące transgranicznych formularzy MDR-1 i MDR-4 przekazanych właściwym organom państw członkowskich w drodze automatycznej wymiany informacji na podstawie odpowiednich przepisów prawa²⁵⁴. Tabela podzielona została na podsekcje dotyczące przekazanych zgłoszeń MDR-1, przekazanych zgłoszeń MDR-4, łącznej liczby przekazanych zgłoszeń kwartalnie oraz łącznej liczbie przekazanych zgłoszeń w ujęciu narastającym. Okoliczność ujęcia w zestawieniu jedynie transgranicznych zgłoszeń MDR-1 i MDR-4 wynika z faktu, że tylko te dwa formularze funkcjonują w oparciu o przepisy dyrektywy 2018/822; MDR-2 i MDR-3 stosowane są w niektórych państwach UE (w tym w Polsce), więc nie prezentują żadnego znaczenia na gruncie międzynarodowym.

2.1 Analiza danych

W celu przyjęcia spójnego okresu porównawczego autor pracy zdecydował się na zestawienie informacji za lata 2019-2023. Analiza zostanie przeprowadzona w ujęciu rocznym; zestawienie poszczególnych okresów kwartalnych w ocenie autora pracy nie prezentuje żadnej istotności z punktu widzenia celów niniejszej dysertacji, nadto na moment tworzenia niniejszego rozdziału nie zostały udostępnione dane za cały rok 2024; uwzględnienie statystyk z tego okresu powodowałoby niespójność z uwagi na brak danych za drugą połowę roku. W celu poprawnego przedstawienia analizy zaznaczenia wymaga, że prawdopodobną intencją twórców statystyk było przedstawienie danych w formie zbiorczej, czyli z uwzględnieniem zgłoszeń za poprzednie okresy sprawozdawcze; sposób ten nie pozwala na precyzyjne odczytanie danych w konkretnych latach. Mając zatem na uwadze intencję przedstawienia rzeczywistych statystyk za analizowane okresy, autor postanowił ukazać dane za poszczególne lata z pominięciem raportów za okresy ubiegłe. Informacje ukazane na stronie internetowej datowane są na 12 lipca 2024 r.

2.1.1 Złożone dokumenty

Pierwsza z badanych tabel określa całkowitą liczbę wszystkich złożonych informacji o schematach podatkowych. Zgodnie z przedłożonymi danymi, do końca 2019 roku

²⁵⁴ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 241 z późn. zm.)

zaraportowano 7 075 zgłoszeń pierwotnych i 616 uzupełnień – liczby te stanowią zatem punkt wyjścia dla analizy w latach kolejnych. W roku 2020 złożonych zostało 9 491 schematów pierwotnych i 1 405 uzupełnień. W kolejnym roku było to 10 729 informacji pierwotnych i 1 323 uzupełnienia. W roku 2022 zaraportowano 9 308 schematów pierwotnych i 982 uzupełnień. Następny rok to 23 750 raportów pierwotnych i 3 230 uzupełnień. z dokonanej analizy płynie wniosek, że pomiędzy rokiem 2019 a 2020 nastąpił wzrost liczby raportów pierwotnych o około 35% i o 130% w zakresie uzupełnień. Między 2020 a 2021 rokiem liczba raportowanych schematów pierwotnych zwiększyła się o około 15%, natomiast liczba uzupełnień spadła o 5%. Rok 2022 przyniósł spadek o 15% w obszarze raportów pierwotnych i 25% w zakresie uzupełnień względem roku ubiegłego. Gwałtowny wzrost nastąpił w roku 2023, podczas którego liczba zgłoszeń pierwotnych zwiększyła się o 150%, a liczba uzupełnień o 125% w porównaniu do roku poprzedniego.

2.1.2 MDR-1

W obszarze raportów MDR-1 twórcy statystyk zdecydowali się na wyodrębnienie informacji w przedmiocie schematów transgranicznych oraz krajowych; nie ujawniono natomiast podobnej informacji w zakresie uzupełnień. Niemożność wyodrębnienia uzupełnień dotyczących poszczególnych kategorii schematów obliguje konieczność przedstawienia danych w sposób zbiorczy, jako łączących się z obydwoma rodzajami zgłoszeń. Mając na uwadze powyższe oraz fakt, że zestawienie schematów transgranicznych ukazane zostało w odrębnej tabeli, w niniejszej sekcji przedmiotem badania będą jedynie schematy krajowe. W badanym obszarze dane prezentują się w sposób następujący; punktem wyjścia jest liczba 4 227 raportów pierwotnych i 373 uzupełnień. Rok 2020 zakończył się wzrostem liczby raportów pierwotnych o 3 438 i 1 227 uzupełnień. W kolejnym roku odnotowano 3 085 nowych, pierwotnych zgłoszeń i 1 108 uzupełnień. W 2022 roku liczba pierwotnych zgłoszeń powiększyła się o 1 967 i 858 uzupełnień. W ostatnim z analizowanych okresów liczba zgłoszeń pierwotnych uległa zwiększeniu o 6 740, a uzupełnień o 2 480. Analiza pozyskanych danych prowadzi do wniosku, że pomiędzy rokiem 2019 a 2020 liczba złożonych schematów pierwotnych spadła o 20%, natomiast liczba uzupełnień wzrosła o 230% względem roku poprzedniego. W kolejnym okresie ponownie zanotowano spadek raportów pierwotnych oraz uzupełnień; w obydwu przypadkach o 10% względem roku poprzedniego. Pomiedzy rokiem 2021 i 2022 nastąpił spadek o 35% liczby zaraportowanych krajowych schematów pierwotnych i o 25% w obszarze uzupełnień. W ostatnim okresie nastąpił wzrost liczby pierwotnych schematów krajowych o 235% oraz o 195% wobec uzupełnień.

2.1.3 MDR-2

W obszarze raportów MDR-2 przedstawione zostały jedynie informacje krajowe; jak wspomniano wcześniej, raporty te nie dotyczą zgłoszeń międzynarodowych. W roku 2019 złożonych zostało 1 038 zgłoszeń pierwotnych i 8 uzupełnień. W roku kolejnym było to 642 schematów pierwotnych i 4 uzupełnienia. W roku 2021 złożono 619 zgłoszeń pierwotnych i 5 uzupełnień. Kolejny rok to 316 nowych zgłoszeń pierwotnych i 0 uzupełnień. Rok 2023 to z kolei 579 nowych raportów pierwotnych i brak uzupełnień. W pierwszym z analizowanych okresów (2019-2020) liczba raportów pierwotnych spadła o 40%, natomiast liczba uzupełnień - o 50%. W roku 2021 względem roku poprzedniego liczba zgłoszeń pierwotnych spadła o 5%, natomiast uzupełnień - o 25%. Rok 2022 to ponowny spadek o 50% w obszarze raportów pierwotnych i brak zmiany w przypadku uzupełnień. Ostatni z analizowanych okresów przyniósł wzrost o 85% w przypadku zgłoszeń pierwotnych i brak zmiany w uzupełnieniach wobec roku poprzedzającego.

2.1.4 MDR-3

W zakresie zgłoszeń MDR-3 nie został dokonany podział w odniesieniu do schematów transgranicznych i krajowych, zatem niemożliwe jest wyodrębnienie wskazanych informacji. W roku 2019 złożonych zostało 1 049 zgłoszeń pierwotnych i 209 uzupełnień. W roku kolejnym liczby te zwiększyły się odpowiednio o 4 020 i 316. Rok 2021 przyniósł wzrost zgłoszeń pierwotnych o 5 842 oraz 380 w zakresie uzupełnień. W następnym roku liczba zawiadomień pierwotnych powiększyła się o 6 341 nowych zgłoszeń pierwotnych i 426 uzupełnień. W 2023 roku po raz kolejny zwiększyła się liczba zgłoszeń pierwotnych o 14 968 i 689 uzupełnień. W układzie procentowym, w pierwszym z analizowanych okresów liczba pierwotnych zgłoszeń wzrosła o 285%, natomiast uzupełnień o 50% względem pierwszego roku obowiązywania przepisów. W latach 2020-2021 liczby ponownie wzrosły odpowiednio o 45% i 20%. Kolejny okres to znów zwiększenie liczby zgłoszeń o 10% zarówno w przypadku zgłoszeń pierwotnych, jak i uzupełnień. Okres 2022-2023 to ponowny wzrost odpowiednio o 135% i 60%.

2.1.5. MDR-4

W obszarze raportów MDR-4 informacje dotyczące analizowanego zakresu prezentują, że w roku 2019 złożonych zostało 761 pierwotnych zgłoszeń i 26 uzupełnień. W 2020 roku liczba raportów uległa zwiększeniu o 851 zgłoszeń pierwotnych i 38 uzupełnień. W roku 2021 liczby te zwiększyły się odpowiednio o 1 183 oraz 39. W kolejnym roku liczba zawiadomień pierwotnych uległa powiększeniu o 684 nowe raporty pierwotne i 14 uzupełnienia. W 2023 roku dodanych zostało 1 463 zgłoszeń pierwotnych i 61 uzupełnień. W ujęciu procentowym w 2020 roku liczba raportów pierwotnych zwiększyła się o 10%, natomiast uzupełnień o 45% w stosunku do roku poprzedzającego. W kolejnym okresie liczby ponownie wzrosły odpowiednio o 40% i 5%. Okres 2021-2022 to natomiast spadek liczby zgłoszeń o 55% w przypadku zgłoszeń pierwotnych i 36% wobec uzupełnień. Ostatni z analizowanych okresów to ponowny wzrost odpowiednio o 115% i 335%.

2.1.6 Doręczone potwierdzenia nadania NSP

Kolejna tabela prezentuje dane związane z doręczeniem potwierdzeń nadania NSP. Numer schematu podatkowego nadawany jest przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, co wynika wprost z art. 86g § 2 OP w zw. z art. 14 ust. 1 pkt 6 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej²⁵⁵. Dane te są szczególnie istotne z uwagi na fakt, że otrzymanie takiego potwierdzenia oznaczać będzie co do zasady, że obowiązek informacyjny w zakresie danego schematu podatkowego został wypełniony. Ważnym zagadnieniem jest również aktualność i prawidłowość NSP, bowiem posługiwanie się w obrocie prawnym nieważnym numerem schematu podatkowego może skutkować nałożeniem sankcji karnoskarbowej²⁵⁶ oraz niewypełnieniem obowiązków raportowych na gruncie rozdziału 11a Ordynacji podatkowej²⁵⁷. Nadmienienia wymaga, że ważny numer schematu podatkowego wiąże się z sytuacją, w której numer ten został nadany w sposób skuteczny i nie nastąpiła żadna z okoliczności wskazanych w art. 86i OP (odmowa nadania numeru bądź stwierdzenie jego nieważności – unieważnienie - przez Szefa KAS). Analizowana tabela została podzielona na kolumny przedstawiające informacje dotyczące liczby doręczonych potwierdzeń nadania NSP, liczby doręczonych potwierdzeń nadania NSP w zakresie schematów transgranicznych, liczby ważnych numerów NSP oraz liczby ważnych numerów NSP dotyczących schematów

²⁵⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.)

²⁵⁶ Art. 80f § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.)

²⁵⁷ Art. 86i § 4 OP w zw. z art. 86b § 2 OP – należy uznać, że w przypadku przekazania korzystającemu unieważnionego NSP, obowiązek ten nie został spełniony.

transgranicznych. Wskazania wymaga, że niemożliwe jest nadanie numeru nieważnego; skoro w jednej z kolumn została wskazana liczba ważnych NSP, to pozostałe potwierdzenia zostały unieważnione w późniejszym czasie²⁵⁸. Unieważnienie numeru schematu podatkowego może nastąpić jedynie z urzędu i będzie miało miejsce w przypadkach wskazanych w art. 86i § 2 OP (wówczas, gdy wielokrotnie nadano NSP temu samemu schematowi podatkowemu albo NSP zostało nadane na podstawie fałszywych lub fikcyjnych informacji).

W roku 2019 w przedstawionym źródle nie zostały wyodrębnione informacje dotyczące schematów transgranicznych, z uwagi na obowiązek ponownego raportowania wynikający z wcześniej wspomnianej nowelizacji Ordynacji podatkowej. Należy domniemywać, że numery te zostały niejako „doliczone” do danych za 2020 rok. Do końca 2019 roku wydanych zostało 895 potwierdzeń nadania NSP i żadne z nich nie zostało unieważnione. W roku 2020 natomiast nadanych zostało 2 920 NSP w zakresie schematów krajowych, z czego 298 zostało unieważnionych. W przypadku schematów transgranicznych nadanych zostało 386 NSP, z czego jedynie 2 zostały unieważnione. W kolejnym roku nadano 2 316 NSP wobec schematów krajowych i 1 684 wśród transgranicznych, z czego unieważniono odpowiednio 390 schematów krajowych i jeden schemat transgraniczny. Rok 2022 przyniósł rejestrację 1 404 nowych schematów krajowych (z czego unieważnionych zostało 116 zgłoszeń) oraz 632 zgłoszenia transgraniczne (z których 5 unieważniono). Ostatni z analizowanych okresów przyniósł gwałtowny wzrost zarejestrowanych zgłoszeń, bowiem dokonano ich 2 257 w zakresie schematów krajowych i 734 wobec transgranicznych. Unieważniono odpowiednio 61 zgłoszenia krajowe i 27 transgranicznych. Rok 2020 to zatem wzrost liczby zgłoszeń krajowych o prawie 250%; w kolejnym roku nastąpił spadek o 20% wobec zgłoszeń krajowych, natomiast wzrosła o 335% liczba zgłoszeń transgranicznych. W zakresie unieważnień schematów krajowych nastąpił wzrost o 30%, a w przypadku transgranicznych - spadek o 50%. 2022 rok to spadek o 40% zarejestrowanych zgłoszeń krajowych i o ponad 35% transgranicznych. W zakresie unieważnień ich liczba również spadła o 70% wobec NSP krajowych i wzrosła czterokrotnie w zakresie unieważnień transgranicznych. Ostatni analizowany rok to kolejny wzrost o 60% w zakresie zgłoszeń krajowych i 15% w zakresie schematów transgranicznych. Wobec unieważnień zanotowano spadek o prawie 50% wobec schematów krajowych i ponad pięciokrotny wzrost w zakresie zgłoszeń transgranicznych.

²⁵⁸ Okoliczność ta wynika z faktu, że w przypadku odmowy nadania NSP nie mogło zostać wydane potwierdzenie jego nadania, zatem takie przypadki nie powinny być ujmowane w tabeli w kolumnie „ilość doręczonych potwierdzeń nadania NSP”. Tytuł kolumny „Ilość doręczonych potwierdzeń nadania NSP” wyklucza również sytuację, w której złożony wniosek podlegał: odmowie wszczęcia postępowania, odmowie nadania NSP, umorzeniu postępowania bądź pozostawieniu sprawy bez rozpoznania.

2.1.7 Inne rozstrzygnięcia związane z obsługą informacji MDR

Następna tabela ilustruje informacje zawierające inne rozstrzygnięcia dotyczące złożonych informacji w zakresie MDR. Tabela podzielona została na kolumny prezentujące dane z zakresu odmowy wszczęcia postępowania w zakresie nadania NSP, odmowy nadania NSP, umorzenia postępowań w zakresie nadania NSP, unieważnienia nadanych NSP oraz spraw pozostawionych bez rozpoznania. Autor pracy w tej części podrozdziału zaniechał analizy danych związanych z unieważnieniem NSP; informacje te stanowiły przedmiot analizy we wcześniejszej sekcji.

Na obecnym etapie pracy jako zasadne jawi się wyjaśnienie przyczyn powstania pozostałych rozstrzygnięć, które mogą mieć miejsce w zakresie MDR. Jako pierwsza wskazana została odmowa wszczęcia postępowania w zakresie nadania NSP. Przypomnienia wymaga, że poza przepisami rozdziału 11a OP do procedury raportowania MDR należy stosować wybrane przepisy ustawy w sposób odpowiedni – taka dyspozycja wynika w sposób jednoznaczny z treści art. 86o OP. Zgodnie ze wskazaną jednostką redakcyjną, do postępowania w zakresie raportowania schematów podatkowych stosuje się odpowiednio art. 165a OP, zgodnie z którym w przypadku, gdy żądanie, w zakresie wszczęcia postępowania, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Taka sytuacja może mieć miejsce np. W sytuacji, gdy formularz MDR zostanie złożony przez osobę niepełniącą na gruncie przepisów rozdziału 11a roli promotora, wspomagającego lub korzystającego.

Odmowa nadania NSP została opisana wprost w art. 86i OP, zgodnie z treścią którego Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji. Wydanie postanowienia o odmowie nadania NSP będzie zatem miało miejsce, jeśli przekazana informacja o schemacie podatkowym (MDR-1) dotyczy uzgodnienia, które nie jest schematem podatkowym podlegającym raportowaniu lub zgłoszenie nie spełnia określonych wymogów wskazanych w art. 86f OP. Jako wątpliwe jawi się zagadnienie obowiązku wezwania do uzupełnienia braków lub wyjaśnienia okoliczności wskazanych w zgłoszeniu; art. 86h OP wskazuje bowiem, że Szef KAS *może* zwrócić się do przekazującego informacje, na podstawie przepisów niniejszego rozdziału, o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści. Powstaje zatem dylemat, czy Szef KAS zobowiązany jest do wezwania do uzupełnienia braków lub udzielenia wyjaśnień, a dopiero w przypadku braku otrzymania informacji zwrotnej uprawniony jest do odmowy

nadania NSP, czy też podjęcie takiej decyzji jest uznaniowe bez konieczności dokonywania wezwania. Argumentem przemawiającym za drugim z rozwiązań jest redakcja przepisu art. 86h, który wskazuje na możliwość dokonania wezwania. Nadmienienia wymaga również, że zgodnie ze wskazanym już wcześniej art. 86o OP, przepisy tam wskazane stosowane być powinny jedynie w zakresie nieuregulowanym przez przepisy rozdziału 11a OP. W przepisie tym nie wskazano jednak art. 169 OP, który dotyczy zagadnienia wezwania do uzupełnienia braków formalnych podania; skoro zatem okoliczność ta została niejako uregulowana za pośrednictwem art. 86h OP, to należy dojść do wniosku, że Szef KAS ma prawo odmówić nadania NSP bez wezwania do uzupełnienia braków lub złożenia wyjaśnień co do określonych okoliczności. Podobne wątpliwości powstają co do możliwości złożenia korekty błędnie wypełnionego formularza – początkowo organy dopuszczały taką możliwość, natomiast w późniejszym okresie uznano, że jedynie korekta „na wezwanie” jest skuteczna, natomiast zmiana formularza w skutek „samodzielnie” wykrytego błędu nie wywiera skutków prawnych²⁵⁹. Okoliczność tę należy poczytać jako całkowicie zbędną komplikację i tak już zawitych przepisów rozdziału 11a OP, jak również czynnik spowalniający przetwarzanie danych przez administrację skarbową²⁶⁰.

Następna kategoria to postępowania w zakresie nadania NSP, które zostały umorzone. Zgodnie z art. 208 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Umorzenie postępowania może również nastąpić jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu. Dopuszczalność stosowania art. 208 Ordynacji podatkowej dopuszcza wprost treść art. 86o Ordynacji podatkowej. Przykładem sytuacji, w której wydana może zostać decyzja o umorzeniu postępowania jest śmierć osoby fizycznej lub likwidacja osoby prawnej (będącej np. korzystającym) pomiędzy chwilą złożenia formularza MDR-1 a momentem nadania NSP.

Ostatnią kategorią, której dotyczą dane przedstawione w tabeli są sprawy pozostawione bez rozpatrzenia. Możliwość takiego rozstrzygnięcia wynika wprost z art. 86i § 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w sytuacji braku możliwości potwierdzenia tożsamości

²⁵⁹ M. Szulc, *Korekty MDR tylko na wezwanie szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8238165,korekty-mdr-tylko-na-wezwanie-szefa-krajowej-administracji-skarbowej.html> (dostęp: 15.09.2022 r.).

²⁶⁰ M. Szulc, *Fiskus (niepotrzebnie) komplikuje korektę MDR-ów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8235994,fiskus-korekta-mdr-ministerstwo-finansow.html>. (dostęp: 15.09.2022 r.).

lub istnienia podmiotu, który przekazał informację o schemacie podatkowym, Szef KAS pozostawia informację o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia. Wydaje się również, że pozostawienie sprawy bez rozpatrzenia powinno mieć miejsce w sytuacji, gdy zgłoszenie nie zawiera adresu, na który można dokonać wezwania do uzupełnienia braków formalnych. Okoliczność ta zostaje jednak wyjaśniona poprzez dokładną analizę treści przepisu art. 86o OP, gdzie nie wskazano art. 169 Ordynacji podatkowej jako stosowanego odpowiednio do zagadnień MDR. Argumentem potwierdzającym słuszność tego stanowiska jest również okoliczność, że skuteczne wypełnienie formularza MDR-1²⁶¹ wymaga wskazania adresu skrzynki ePUAP; bez podania tej informacji system uniemożliwi przekazanie zgłoszenia²⁶². Jako problematyczna jawi się sytuacja, gdy co prawda składający poda adres skrzynki ePUAP według żadanego wzoru, ale będzie to adres błędny lub nieistniejący. Co prawda przekazując zgłoszenie, składający zobowiązany jest do złożenia oświadczenia o prawdziwości danych pod rygorem odpowiedzialności karnej, które jednak nie rozwiązuje problemu określenia właściwego rozstrzygnięcia na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji najbardziej logicznym rozwiązaniem powinno być wydanie postanowienia o odmowie nadania NSP, z uwagi na brak spełnienia wymogów określonych w art. 86f § 1 pkt 13 Ordynacji podatkowej; skoro bowiem we wskazanym przepisie dla prawidłowego złożenia informacji MDR-1 ustawodawca nakazuje podanie adresu skrzynki ePUAP, a bez tej informacji formularz nie może zostać skutecznie złożony, to należy rozumieć, że jedynie wskazanie poprawnego i istniejącego adresu powoduje wypełnienie tej dyspozycji. Rozumowanie przeciwne prowadziłoby do błędnego wniosku, że podanie nieprawdziwych danych powoduje wypełnienie obowiązku raportowego, co jest sprzeczne z ideą instytucji oraz logicznym rozumowaniem. Dodatkowym argumentem przemawiającym za słusznością tej tezy jest brak możliwości dokonania wezwania składającego w formie innej niż elektroniczna (np. listem poleconym)²⁶³.

W zakresie pierwszej omawianej kategorii, tj. odmowy wszczęcia, w 2019 roku taka sytuacja nastąpiła zaledwie w 5 przypadkach. W roku kolejnym tylko w dwóch, co oznacza spadek o 40%. Rok 2021 to już 10 nowych przypadków odmowy wszczęcia postępowania (pięciokrotny wzrost), natomiast rok kolejny to zwiększenie liczby zdarzeń do 20, a tym samym

²⁶¹ Sekcja „Opis zgłaszanego schematu podatkowego część druga”, podsekcja „Adres ePUAP do doręczenia”.

²⁶² Sytuacja odmienna miała miejsce w pierwszej edycji schemy MDR-1, kiedy to wskazane ograniczenie nie występowało.

²⁶³ Okoliczność ta znajduje potwierdzenie w treści art. 86ia OP, zgodnie z którym Szef KAS doręcza potwierdzenie nadania NSP **oraz inne pisma w zakresie związanym ze stosowaniem przepisów art. 86g-86i**, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na adres do doręczeń elektronicznych wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym.

wzrost o 100%. Ostatni z badanych okresów to aż 94 odmowy wszczęcia postępowania (ponad czterokrotny wzrost).

W obszarze postanowień o odmowie nadania NSP w roku 2019 wykazano 5 takich przypadków, a w roku kolejnym 9 (liczba zwiększyła się o 80%). W następnym okresie (2021) zanotowano 6 nowych zdarzeń, czyli nastąpił spadek o prawie 35%. Rok 2022 to wzrost liczby postanowień o 50% (kolejne 9 przypadków), a w ostatnim roku wystąpiło 66 zdarzeń, tj. nastąpił ponad siedmiokrotny wzrost liczby wydanych postanowień.

W przypadku umorzeń – w roku 2019 nie zanotowano ani jednego takiego zdarzenia, natomiast w roku 2020 liczba ta wyniosła 31. W kolejnym roku wydano siedmiokrotnie więcej, bo aż 215 nowych decyzji umorzeniowych. Rok 2022 to wzrost o 15% (do wartości 243), a w ostatnim z analizowanych okresów zanotowano spadek o ponad 60% - wydano 97 decyzji.

W ostatniej z analizowanych kategorii, tj. „sprawy pozostawione bez rozpatrzenia”, w latach 2019-2021 nie zanotowano wystąpienia ani jednego przypadku wydania postanowienia tej treści. W roku 2022 liczba ta wzrosła do wartości 7 i nie zmieniła się w roku 2023.

2.1.8 Schematy transgraniczne

Ostatnia z tabel przedstawia dane w zakresie zaraportowanych schematów transgranicznych na formularzach MDR-1 i MDR-4 za okres 2021-2024. Nadmienienia wymaga, że informacje zamieszczone w opisywanej sekcji zostały uwidocznione w sposób odmienny od poprzednich, uwzględniając raporty za poszczególne okresy w sposób jednostkowy oraz w sposób zbiorczy (narastająco). Taka struktura danych pozwala na dokładniejsze i łatwiejsze odczytanie danych za poszczególne okresy sprawozdawcze. Podobnie jak w przypadku pierwszej z analizowanych tabel, autorzy nie zdecydowali się na wyodrębnienie uzupełnień w zakresie schematów transgranicznych. Według zaprezentowanych informacji, w roku 2021 złożono 2 019 formularzy MDR-1 i 85 formularzy MDR-4. Kolejny rok to 643 nowe raporty MDR-1 (spadek o 70%) i 78 zgłoszeń MDR-4 (spadek o 10%). Ostatni rok to 731 nowych formularzy MDR-1 (wzrost o 15%) i 47 nowych MDR-4 (spadek o 40%).

2.2. Sprawozdanie Szefa KAS

Kolejnym źródłem pozyskiwania danych na temat złożonych zawiadomień w zakresie schematów podatkowych jest wspomniany wcześniej raport Szefa KAS. Obowiązek przygotowania omawianego raportu określony został w art. 29 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁶⁴. Dokument ten obejmuje dane za lata 2019-2021 (do 15.05.21 r.). Autor zdecydował się na zestawienie jedynie danych za rok 2019 i 2020 z uwagi na fakt, że informacje dotyczące ostatniego okresu są niepełne. Podobnie jak w przypadku pierwszego z analizowanych źródeł, dane przedstawione zostały w formie tabelarycznej z wyodrębnieniem poszczególnych, istotnych informacji podmiotowych i przedmiotowych. Informacje zawarte w tabelach dotyczą analogicznego zakresu danych, jak w przypadku pierwszego z analizowanych źródeł w zakresie liczby zgłoszeń pierwotnych i uzupełnień w odniesieniu do poszczególnych formularzy (za wyjątkiem MDR-3, gdzie dane nie zostały przedstawione w formie tabeli). Wyniki te pokrywają się z informacjami zawartymi na stronie podatki.gov; autor pracy uznał za zasadne zaniechanie ich ponownej analizy jako bezprzedmiotowe. Sprawozdanie ujawnia natomiast nowe dane, które dotyczą podmiotowej analizy struktury składanych zawiadomień do Szefa KAS i te dane będą przedmiotem badania w niniejszym podrozdziale.

Pierwsza tabela ukazuje liczbę zgłoszonych zawiadomień MDR-1 (zbiorczo w zakresie zdarzeń pierwotnych oraz uzupełnień) przez promotorów, korzystających oraz wspomagających. W 2019 roku najwięcej raportów w liczbie 2 050 zostało złożonych przez promotorów, a najmniej przez wspomagających – 261; korzystający zaraportowali MDR-1 2 289 razy. W kolejnym roku zarówno promotorzy, jak i wspomagający zaraportowali mniej zgłoszeń, odpowiednio: 1 644 i 222 (spadek o 20% i 15%). Liczba raportów złożonych przez korzystających wzrosła do wartości 2 799, tj. o ponad 20%.

Kolejna tabela dotyczy danych w zakresie formularza MDR-2 w ujęciu łącznym, w zakresie zgłoszeń pierwotnych i uzupełnień. Raporty te, zgodnie z dyspozycją art. 86d OP, składane są co do zasady jedynie przez wspomagających, natomiast w sytuacji określonej w art. 86b § 6 OP możliwe jest również złożenie tego formularza przez promotora. Jednocześnie nie występuje możliwość, aby powyższy obowiązek został spełniony przez korzystającego, toteż w tabeli nie zamieszczono wartości dotyczących tej grupy podmiotów. W roku 2019 promotorzy złożyli 360 raportów, a wspomagający 685. Kolejny rok to spadek w obydwu grupach; odpowiednio o ponad 40% w grupie promotorów (do wartości 208) oraz o ponad 35% u wspomagających (do wartości 437).

Następne zestawienie poświęcone zostało formularzom MDR-3. Zgodnie z wcześniejszym zastrzeżeniem i treścią art. 86j OP, informacje te składane są wyłącznie przez

²⁶⁴ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 z późn. zm.).

korzystających, zatem pozostałe grupy nie zostały w tym przypadku wyodrębnione. Liczba korzystających, którzy przekazali Szefowi KAS informacje o zastosowaniu schematu podatkowego MDR-3, wyniosła 450 w 2019 r. oraz 2 090 w 2020 r. (wzrost o ponad 350%).

Ostatnia tabela dotyczy zgłoszeń MDR-4, które zgodnie z dyspozycją art. 86f OP składane są jedynie przez promotorów i wspomagających. W roku 2019 promotorzy zgłosili 757 zgłoszeń tego rodzaju, natomiast wspomagający 30. W 2020 roku nastąpił wzrost o 10% względem roku poprzedniego (828 raportów) w grupie promotorów oraz o 100% u wspomagających (do 60 zgłoszeń).

W raporcie wskazano również, że na moment jego tworzenia Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazał odpowiednim organom państw członkowskich 1 103 informacje o transgranicznych schematach podatkowych w ramach automatycznej wymiany informacji i założeń dyrektywy 2018/822. W tej liczbie znalazły się 1 092 informacje o schematach podatkowych MDR-1 oraz 11 kwartalnych informacji o standaryzowanych schematach podatkowych MDR-4. Raport zawiera również szczerą informację na temat przekazania na podstawie art. 86n § 4 ustawy, w celu zapewnienia efektywnego i skutecznego wykonywania zadań, części kompetencji Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie²⁶⁵ i powołanemu specjalnie w tym celu Centrum Kompetencyjnemu MDR przy Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie²⁶⁶. Rozporządzenie przyznające DIAS w Olsztynie opisane uprawnienie zostało jednak uchylone aktem z dnia 7 lipca 2022 roku²⁶⁷, zgodnie z którego dyspozycją uchylony został art. 86n § 4 OP stanowiący podstawę uprawnienia Ministra Finansów do przeniesienia tej kompetencji na organ niższego rzędu. Analogiczny przepis powstał jednak w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej²⁶⁸ i na tej podstawie wydane zostało nowe rozporządzenie regulujące tę materię w tożsamy sposób²⁶⁹.

2.3 Raport Ministra Finansów oraz Szefa KAS

Kolejny z analizowanych dokumentów sporządzony został na podstawie art. 29 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 23 października 2018 r., zobowiązującej ministra właściwego do spraw

²⁶⁵ M. Szulc, *Olsztyński fiskus zajmie się MDR-ami*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1497591,ias-olszyn-zmiany-w-przepisach-mdr.html> (dostęp: 07.12.2023).

²⁶⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. w sprawie upoważnienia innego organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących informacji o schematach podatkowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2367).

²⁶⁷ Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. poz. z 2022 r. 1301 z późn. zm.)

²⁶⁸ Art. 11b.

²⁶⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie upoważnienia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu informacji o schematach podatkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2502).

finansów publicznych wspólnie z Szefem KAS do przygotowania raportu dotyczącego przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków. Dokument ten został w mniejszym stopniu poświęcony analizie danych statystycznych, które wskazane zostały w sprawozdaniu Szefa KAS, natomiast dotyczy zagadnień kierunkowych związanych z wpływem wykorzystywania MDR do przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania.

Zgodnie z analizowanym dokumentem, informacje zawarte w zgłoszonych raportach MDR przyczyniły się do dokonania uszczelnienia systemu podatkowego²⁷⁰ w obszarze podatków dochodowych²⁷¹, jak również wobec zmiany umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Malcią²⁷². W zakresie podatku CIT przykładem rozwiązania, do którego wdrożenia przysłużyła się analiza zgłaszanych schematów podatkowych, jest np. Wprowadzenie art. 24aa ustawy CIT, czyli tzw. podatku od przerzuconych dochodów. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy²⁷³, nowy artykuł 24aa ma na celu wyeliminowanie możliwości uzyskiwania korzyści podatkowych poprzez schematy podatkowe, które przenoszą dochody do jurysdykcji o niskiej efektywnej stawce opodatkowania. Dotyczy to głównie podmiotów osiągających dochody z wartości niematerialnych i prawnych. W międzynarodowym prawie podatkowym zidentyfikowano kilka schematów wykorzystywanych przez największe korporacje, takich jak *Double Irish* czy *Dutch Sandwich*; to najbardziej znane schematy, ale w praktyce istnieje znacznie więcej schematów agresywnej optymalizacji podatkowej o podobnych mechanizmach. W podatku PIT schematy podatkowe MDR przyczyniły się natomiast do zmian w zakresie stosowania tzw. ulgi abolicyjnej. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy²⁷⁴, w dotychczasowej praktyce dostrzeżono negatywne skutki wykorzystywania ulgi abolicyjnej do podejmowania działań

²⁷⁰ A. Łabuzińska, *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 10-16.

²⁷¹ Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r., poz. 2123) oraz Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 z późn. zm.)

²⁷² Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r. (Dz. U. z 1995 r. nr 49 poz. 256 z późn. zm.)

²⁷³ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 8 września 2021 r., IX kadencja, druk sejm. nr 1532, s. 145.

²⁷⁴ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw z 30 września 2020 r., IX kadencja, druk sejm. nr 642 s. 18 i 19.

noszących znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej w oparciu o umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; w związku z tym, pojawiła się potrzeba zmiany zasad funkcjonowania ulgi abolicyjnej, aby obejmowała ona jedynie podatników o najniższych dochodach, którzy najbardziej potrzebują wsparcia państwa w zmniejszaniu obciążeń podatkowych.

W podsumowaniu raportu wskazano, że obowiązek raportowania informacji o schematach podatkowych jest ważnym narzędziem w walce z unikaniem opodatkowania oraz w wykrywaniu luk i nieprawidłowości w przepisach podatkowych i stanowi istotne źródło informacji zarówno dla organów skarbowych, jak i legislatora w przedmiocie stosowanych przez podatników sposobach nielegalnej optymalizacji podatkowej. W ocenie twórców raportu, okoliczności te przemawiają za uznaniem zasadności stwierdzenia, że raporty MDR w sposób skuteczny przeciwdziałają wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należności publicznoprawnych.

2.4 Pierwsza interpretacja indywidualna w zakresie MDR

Z uwagi na fakt, że organem Krajowej Administracji Skarbowej jest również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej²⁷⁵, to jako zasadne jawi się opisanie pierwszej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej wobec przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej²⁷⁶. Przypomnienia wymaga, że przez pierwsze pięć lat funkcjonowania instytucji MDR nie wydano ani jednej interpretacji indywidualnej dotyczącej badanych przepisów²⁷⁷, pomimo, że już na początku 2021 roku zapadł wyrok zobowiązujący Dyrektora KIS do wydawania takich aktów. Pierwotny wniosek w niniejszej sprawie złożony został w dacie 17 kwietnia 2019 roku, natomiast ostateczna interpretacja wydana została w dacie 11 lipca 2024 roku z uwagi na konieczność przeprowadzenia przez wnioskodawcę całej ścieżki odwoławczej i skargowej począwszy od wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy przez organ wydający decyzję po skargę kasacyjną (złożoną przez Dyrektora KIS). Autor pracy pomija w niniejszym rozdziale zagadnienia związane z procesem wydania interpretacji i kwestie proceduralne dotyczące możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów rozdziału 11a OP, bowiem rozważania te stanowiły przedmiot rozdziału VII pracy.

²⁷⁵ Art. 11 ustawy o KAS.

²⁷⁶ Pismo z dnia 11.07.2024 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS, <http://sip.mf.gov.pl> (dalej: interpretacja nr 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS).

²⁷⁷ Ł. Zalewski, *Pierwsza taka interpretacja podatkowa. Podatnicy walczyli o nią pięć lat*, <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/pierwsza-interpretacja-w-sprawie-schematow-podatkowych/m1z33hh> (dostęp: 28.07.2024).

We wniosku sformułowane zostały dwa pytania. Pierwsze dotyczyło wypełnienia ogólnej cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt f) OP w przypadku braku pobrania podatku u źródła zgodnie z postanowieniami właściwej umowy w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania. Drugie pytanie dotyczyło natomiast stwierdzenia czy opisane w stanie faktycznym "uzgodnienie" stanowi podlegający raportowaniu schemat podatkowy. W obu przypadkach wnioskodawca wskazał, że w jego ocenie odpowiedzi na przedstawione pytania powinny być negatywne. W zakresie uzasadnienia pierwszego stanowiska wnioskujący wskazał, że w analizowanym stanie faktycznym nie zachodzi przypadek opisany w art. 86a § 1 pkt 1 ppkt b) OP, bowiem podatek podlegający pobraniu nie przekroczył wartości 5.000.000 zł. Cecha rozpoznawcza wskazana w ppkt f) przewiduje dwa zdarzenia stanowiące o jej wystąpieniu, są nimi bądź miana kwalifikacji dochodów bądź zasad opodatkowania, które to zdarzenia prowadzą do faktycznie niższego opodatkowania, zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania określonych dochodów albo przychodów. W dalszych fragmentach uzasadnienia stanowiska wnioskujący wskazuje, że brak poboru podatku u źródła zgodnie z odpowiednią umową w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania podatku nie może stanowić zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów). Zbadania zatem wymaga, czy można w tym zakresie mówić o zmianie zasad opodatkowania. Art. 21 ust. 2 ustawy o CIT, wskazuje, że przepisy dotyczące poboru podatku u źródła stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Skoro zatem podatnik stosuje zwolnienie przewidziane przez ustawę, a wynikające z umowy międzynarodowej, to tym samym nie sposób jest dojść do wniosku, że czynność taka powoduje zmianę zasad opodatkowania. Argumentacja w zakresie drugiego ze sformułowanych pytań wynika ze stanowiska w zakresie pytania numer jeden, skoro bowiem uzgodnienie nie spełnia żadnej cechy rozpoznawczej, to tym samym nie może ono podlegać raportowaniu jako schemat podatkowy.

W odpowiedzi na wniosek, Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za w pełni prawidłowe, przedstawiając w tym zakresie następującą argumentację. W zakresie pierwszego z postawionych pytań organ podzielił motywy przedstawione przez podatnika i wskazał, że w jego ocenie w opisanym przypadku nie może dojść do jakichkolwiek zmian wobec zasad opodatkowania ani też kwalifikacji dochodu, których skutkiem mogłoby być faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie danych dochodów z opodatkowania. Zastosowanie postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowaniu jest konsekwencją przestrzegania przepisów ustawy CIT, która odsyła do przepisów umów międzynarodowych.

W konsekwencji prawidłowe stosowanie przepisów prawa podatkowego nie może być uznawane za zmianę zasad opodatkowania, toteż opisana cecha rozpoznawcza nie mogła zostać spełniona. W przypadku pytania drugiego organ zaznaczył, że przy udzielaniu odpowiedzi przyjął wskazane przez wnioskodawcę zastrzeżenie, że w przedstawionym stanie faktycznym nie została spełniona cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a § 1 pkt 6 ppkt f) OP ani żadna inna ogólna cecha rozpoznawcza, inna szczególna cecha rozpoznawcza, ani szczególna cecha rozpoznawcza. Dyrektor KIS tym samym nie badał tym samym możliwość wystąpienia jakiegokolwiek innej cechy rozpoznawczej. Tym samym, zgodnie z argumentacją przedstawioną przez wnioskodawcę w opisanym stanie faktycznym nie mógł powstać schemat podatkowy podlegający raportowaniu, bowiem uzgodnienie nie posiada cechy rozpoznawczej.

3. Formularze MDR

3.1 Informacje ogólne

Zgodnie z informacjami ogólnymi przedstawionymi w początkowej części niniejszego rozdziału, w tym miejscu omówione zostaną formularze służące do raportowania zdarzeń dotyczących schematów podatkowych, jak również ich czytelność oceniona przez podmioty zobowiązane do ich składania. W polskiej praktyce prawnej funkcjonują cztery typy formularzy dotyczące raportowania schematów podatkowych oraz poszczególnych okoliczności z nimi związanych. Informacje zawarte w formularzach są przesyłane za pomocą oprogramowania interfejsowego dostępnego na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych²⁷⁸. Schemy zostały oznaczone odpowiednio numerami MDR-1, MDR-2, MDR-3 i MDR-4. Autor zaniechał odrębnych analiz formularzy pierwotnych oraz uzupełnień do nich, bowiem raporty te przedstawiają praktycznie tożsame dane.

3.2 MDR-1

Podstawowym formularzem służącym do raportowania zdarzeń związanych ze schematami podatkowymi jest informacja składana na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 OP (w zależności od roli pełnionej przez składającego). Formularz ten jest obok MDR-3 najobszerniejszym dokumentem, który należy złożyć w przypadku wystąpienia obowiązków określonych w rozdziale 11a OP. Informacja o schemacie podatkowym zawiera kluczowe dane dotyczące raportowanego rozwiązania mogącego stanowić schemat podatkowy

²⁷⁸ § 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o schemacie podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 2534).

oraz podmiotów w nim uczestniczących; szczegółowe dane podlegające raportowaniu zostały wskazane w art. 86f OP.

Formularz podzielony został na trzy główne sekcje - „Wprowadzenie”, „Opis zgłaszanego schematu podatkowego” oraz „Opis zgłaszanego schematu podatkowego - część druga”. W pierwszej sekcji zawarte zostały ogólne informacje o raportowanym schemacie podatkowym, takie jak data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia informacji, rodzaj raportowanego schematu (transgraniczny, standaryzowany), informacja, czy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego oraz nazwa uzgodnienia (jeśli została nadana). W tym segmencie składający zobowiązany jest również do wskazania swoich danych, takich jak status osoby fizycznej/prawnej, krajowej/zagranicznej, adres lub siedziba oraz rola, w jakiej występuje (promotor, korzystający, wspomagający). Nadto w formularzu konieczne jest umieszczenie informacji w postaci danych korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy oraz wszelkich informacji z tym związanych (data udostępnienia, zdarzenie powodujące udostępnienie uzgodnienia). W tej sekcji możliwe jest również wskazanie dodatkowych danych dotyczących schematu podatkowego transgranicznego (jeżeli taki jest raportowany) – w tym zakresie wymaga się przekazania m.in. danych o posiadaniu numeru schematu podatkowego nadanego przez inne państwo, informacji o pierwszym zaraportowaniu schematu czy też oznaczenia państw i terytoriów, których dotyczy uzgodnienie.

Następna sekcja wymaga od składającego wskazania bardziej szczegółowych danych dotyczących raportowanego schematu podatkowego. Są to dane dotyczące po pierwsze – daniny publicznoprawnej, której dotyczy uzgodnienie; po drugie – wskazania określonych działań, które zawiera w sobie schemat (np. podział, przekształcenie, likwidacja przedsiębiorstwa czy też zmiana rezydencji podatkowej). W kolejnym segmencie należy wskazać rodzaj transakcji, której dotyczy schemat, np. Wypłata dywidendy, amortyzacja, prawo własności intelektualnej i przemysłowej. Następny wykaz przewiduje wskazanie określonych rodzajów podmiotów uczestniczących w schemacie, np. trust, podatkowa grupa kapitałowa, fundusz inwestycyjny. Kolejna podsekcja dotyczy wskazania zastosowania umowy w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania oraz wskazania państwa, z którym została ona zawarta. Jeden z ostatnich wymogów formularza w tej sekcji to wskazanie podstawy prawnej przekazywania informacji o uzgodnieniu, ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy. Jako przedostatni wymóg wskazać

należy podanie cech rozpoznawczych schematu podatkowego (ogólnych, szczególnych, innych szczególnych), a jako ostatni - wskazanie streszczenia opisu uzgodnienia.

Ostatnia sekcja zawiera szczegółowe informacje dotyczące raportowanego schematu podatkowego. Po pierwsze, konieczne jest wskazanie dokładnego opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących pomiędzy podmiotami powiązań (jak należy wnioskować, opis ten powinien być bardziej szczegółowy niż wskazany w sekcji poprzedniej); na tym etapie konieczne jest również wskazanie wartości przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, o ile taka możliwość istnieje. Kolejna podsekcja dotyczy wskazania celów, których realizacji służy schemat podatkowy, przepisów prawa znajdujących zastosowanie w jego treści oraz szacunkowej wartości korzyści podatkowej osiągniętej z jego zastosowania jak również etapu realizacji, na jakim znajduje się uzgodnienie. Następne podsekcje zobowiązują składającego do wskazania podmiotów powiązanych z promotorem, wskazania innych podmiotów uczestniczących w schemacie podatkowym oraz innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym. Raportujący ma również możliwość wypełnienia fakultatywnego pola tekstowego dotyczącego dodatkowych wyjaśnień, gdyby informacje, które chce zawrzeć w zgłoszeniu, nie mogły zostać przyporządkowane do żadnej innej sekcji formularza. Ostatnie elementy formularza to klauzula o przetwarzaniu danych osobowych, miejsce na wskazanie adresu ePUAP do doręczeń oraz informacja o roli składającego (pełnomocnik ogólny lub szczególny albo podmiot bezpośrednio zainteresowany).

3.3 MDR-2

Następnym formularzem podlegającym analizie będzie zawiadomienie MDR-2, które składane jest na podstawie art. 86b § 6 oraz art. 86d § 3 i 5 OP. Dane podlegające przekazaniu w MDR-2 są zdecydowanie mniej obszerne i skomplikowane niż w poprzednio omawianym formularzu. W tym przypadku nie funkcjonują bowiem sekcje; oprócz wskazania daty zdarzenia powodującej obowiązek przekazania informacji, raportujący zobowiązany jest do wskazania swoich danych identyfikacyjnych (m.in. imię i nazwisko, NIP/PESEL, adres czy kraj rezydencji podatkowej) oraz oznaczenia roli, w jakiej występuje (promotor albo wspomagający). Podobnie jak w przypadku poprzedniego formularza, możliwe jest skorzystanie z opcjonalnego pola tekstowego pozwalającego na wskazanie dodatkowych informacji, które nie mogą być podane w innych miejscach raportu. Na koniec konieczny jest wybór sposobu umocowania składającego oraz roli, w jakiej występuje.

3.4 MDR-3

Kolejny z analizowanych raportów - informacja korzystającego o zastosowaniu schematu podatkowego na podstawie art. 86j § 1 OP - został opracowany analogicznie do MDR-1; w MDR-3 również występują trzy główne sekcje formularza o tożsamy nazwach.

Pierwsza sekcja rozpoczyna się od konieczności wskazania okresu rozliczeniowego, którego dotyczy formularz lub konkretnej daty, jeżeli okres rozliczeniowy jest jednodniowy. Okoliczność ta wynika z faktu, że MDR-3 to swego rodzaju sprawozdanie okresowe z czynności dokonanych przez korzystającego w danym okresie rozliczeniowym (w zależności od rodzaju należności publicznoprawnej), a będących elementem schematu podatkowego lub informacją o uzyskanej korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego. W kolejnym kroku konieczne jest wskazanie numeru schematu podatkowego; możliwe jest natomiast wystąpienie sytuacji, w której korzystający nie będzie posiadał takiego numeru (np. z uwagi na fakt, że promotor zaniechał lub nie dokonał w terminie złożenia MDR-3. Wówczas korzystający zobowiązany jest do podania części danych podstawowych dotyczących schematu podatkowego w sposób analogiczny, jak w przypadku MDR-1 (rodzaj schematu, spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego oraz informacja wskazana w art. 86a § 3 OP). Następnym etapem uzupełnienia formularza jest konieczność wskazania danych identyfikacyjnych korzystającego, jak również daty, w której została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu schematu podatkowego, wraz z opisem dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym. W kolejnym kroku niezbędne jest podanie informacji o przyczynie wystąpienia obowiązku złożenia MDR-3 (dokonanych czynnościach lub odniesionych korzyściach podatkowych w danym okresie rozliczeniowym; w przypadku wystąpienia korzyści podatkowej konieczne jest również jej wskazanie). Dalsza podsekcja wymaga od składającego wskazania deklaracji podatkowej, której dotyczy formularz – możliwy jest wybór spośród kilku rodzajów deklaracji w jednym formularzu i wskazanie wobec każdej z nich odrębnych zdarzeń powodujących obowiązek złożenia raportu. W przypadku schematu transgranicznego wymagane jest również podanie danych analogicznych jak w MDR-1. Druga i trzecia sekcja formularza dotycząca opisu schematu podatkowego została skonstruowana w sposób tożsamy z formularzem MDR-1.

3.5 MDR-4

Ostatnim z analizowanych formularzy jest kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na podstawie art. 86f § 4 OP. Konstrukcja

oraz objętość tego raportu została stworzona w sposób analogiczny do formularza MDR-2; różnicą występującą pomiędzy dokumentami jest zakres informacji w nich wskazanych. MDR-4 dotyczy bowiem wyłącznie schematów standaryzowanych.

W nagłówku informacji konieczne jest wskazanie daty początkowej oraz końcowej kwartału, którego dotyczy składany formularz. W kolejnym kroku niezbędne jest podanie NSP transgranicznego albo NSP schematu innego niż transgraniczny, albo numeru urzędowego poświadczenia odbioru (jeżeli schemat podatkowy został zaraportowany, ale na moment składania informacji MDR-4 nie nadano mu jeszcze NSP). W dalszej kolejności podawane są, w sposób analogiczny do innych formularzy, dane składającego wraz z określeniem jego roli w zakresie schematu podatkowego (promotor albo wspomagający). Następne pola wymagają od raportującego wskazania liczby podmiotów, którym udostępniony został schemat standaryzowany, danych korzystających, którzy nie zwolnili go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, jak również innych uczestników lub potencjalnych uczestników schematu podatkowego. Podobnie jak w pozostałych przypadkach istnieje możliwość wskazania dodatkowych informacji w fakultatywnym polu tekstowym; konieczne jest także oznaczenie umocowania składającego.

4. Analiza czytelności formularzy MDR

4.1 Założenia

Celem przeprowadzonego badania jest ustalenie, czy możliwe jest rzetelne wykonanie obowiązków związanych z raportowaniem MDR w drodze poprawnego wypełnienia formularzy do tego służących; prawidłowość wskazywanych informacji jest bowiem kluczowym aspektem pozwalającym organom na wypełnienie celów, dla których implementowana do polskiego porządku prawnego została instytucja schematów podatkowych. Błędne dane wskazane w raportach uniemożliwiają rzeczową analizę czynności mogących nosić cechy agresywnej optymalizacji podatkowej.

Zgodnie z pierwotnymi założeniami, autor postanowił sprawdzić wśród przedstawicieli zawodów prawniczych oraz przedsiębiorców reprezentujących firmy różnej wielkości działające w kilku sektorach gospodarki, jakie problemy i niejasności powstają w związku z wypełnianiem poszczególnych formularzy. Na kanwie wydanego 23 lipca 2024 roku wyroku Trybunału Konstytucyjnego autor pracy zdecydował się na wykluczenie z badania doradców podatkowych²⁷⁹.

²⁷⁹ Wyrok TK z 23.07.2024 r., K 13/20, OTK-A 2024, nr 66 (dalej: Wyrok TK w sprawie MDR).

Badanie prawidłowości wypełnienia formularzy MDR wymaga w pierwszej kolejności doboru grupy badanych podmiotów zgodnie z rolą, jaką mogą pełnić przy raportowaniu poszczególnych informacji. Autor zdecydował się na zaliczenie do grupy promotorów po trzech przedstawicieli adwokatów i radców prawnych; do grupy wspomagających – trzech notariuszy (z uwagi na fakt, że notariusze najczęściej występują w tej roli). Grupa korzystających została złożona z sześciu przedsiębiorców (członków zarządu) z branż samochodowej, energetycznej, złomiarskiej, produkcyjnej, spożywczej (dwa podmioty); trzy ze wskazanych przedsiębiorstw to podmioty duże, dwa - średnie oraz jeden - mały²⁸⁰. Dysproporcje w zakresie rozmiarów przedsiębiorstw wynikają z faktu, że na ogół podmioty małe i średnie mogą nie wypełniać obowiązków związanych z MDR, a to z uwagi na fakt niemożności przypisania im przymiotu kwalifikowanego korzystającego albo z uwagi na brak dokonywania czynności transgranicznych. Zgodnie z deklaracjami przedsiębiorców, część z nich dokonywało już wcześniej raportowania MDR; część natomiast wypełniała formularz po raz pierwszy. Na potrzeby badawcze autor pracy zaprojektował kazus, który stanowił podstawę raportowania dla wszystkich grup. Jego treść została przytoczona poniżej:

Adwokat Jan Kowalski, posiadający własną kancelarię prawną prowadzoną w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, opracował dla przedsiębiorstwa OPTIMO sp. z o.o. z/s w Warszawie („duży” podatnik CIT, którego rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, przychód za rok poprzedni spółki wyniósł 12.000.000 zł) rozwiązanie mające na celu redukcję obciążeń publicznoprawnych – w szczególności w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). Rozwiązanie polegało na takim ukształtowaniu struktury optymalizowanego podmiotu, aby właścicielem udziałów spółki polskiej było w całości przedsiębiorstwo cypryjskie, które pobiera dywidendę od zysków podmiotu polskiego, tym samym zmieniając miejsce opodatkowania dochodu. Dokładny schemat działania polega na zakupie przez spółkę cypryjską, której współnikami będą dotychczasowi właściciele spółki polskiej, udziałów w polskiej spółce z o.o., przy czym dochody z tego tytułu będą w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego państwa. z uwagi na fakt, że podatek CIT na Cyprze wynosi 12,5% od dochodu oraz nie występuje podatek dochodowy od wypłaty dywidendy²⁸¹, konstrukcja ta jawi się jako bardzo korzystne rozwiązanie z punktu widzenia podatkowego. Jan Kowalski w przedłożonej klientowi ofercie, wskazał, że opracował wskazane rozwiązanie jako „produkt pudełkowy” – więc jest w stanie wdrożyć go w wielu różnych podmiotach, bez konieczności dokonywania istotnych zmian. Nadto, jego znajoma notariusz – Jadwiga Nowak, prowadząca kancelarię notarialną w Krakowie, została wtajemniczona w cały proces i będzie asystowała przedsiębiorstwom korzystającym z rozwiązania we wszystkich czynnościach niezbędnych dla jego wdrożenia (m.in. w zakresie poświadczenia podpisów na umowach sprzedaży udziałów, zmian umów spółek i innych). Jan Kowalski dokonał rejestracji spółki na Cyprze w dacie 1 stycznia 2024 roku, natomiast zbycie udziałów nastąpiło w dacie 1 lutego 2024 roku; faktycznie rozwiązanie zaczęło

²⁸⁰ Zgodnie z definicjami wskazanymi w art. 7 ust. 1 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236).

²⁸¹ Spółka na Cyprze – stawka podatku CIT tylko 12,5%, <https://ksiegowosc.infor.pl/obrotogospodarczy/spolki/776193,Spolka-na-Cyprze-stawka-podatku-CIT-tylko-125.html>, (dostęp: 10.08.2024 r.)

funkcjonować w dniu 1 marca 2024 roku. Szacowana wartość korzyści podatkowej w każdym roku to ok. 1 mln zł. Jan Kowalski ustalił swoje wynagrodzenie jako 5% tej sumy w okresie 5 kolejnych lat. Założeniem przypadku jest złożenie odpowiednich formularzy przez poszczególne grupy badanych w wymaganych prawem terminach. Każdy z badanych uczestników wcieli się odpowiednio w rolę:

- korzystającego - OPTIMO sp. z o.o. (przedsiębiorcy),
- promotora – adwokata Jana Kowalskiego (adwokaci, radcowie prawni)
- wspomagającego – notariusza Jadwigi Nowak (notariusze).

Każdy z badanych dokonuje swoich obowiązków mając na uwadze fakt, że żaden inny podmiot nie dopełnił czynności związanych z przekazaniem odpowiedniego formularza.

Po wskazaniu grupy badanej oraz problemu konieczne jest przypisanie poszczególnym podmiotom odpowiednich formularzy do wypełnienia. Zwrócić bowiem należy uwagę na fakt, że jedynie MDR-1 wypełniany jest przez wszystkich przedstawicieli; formularze MDR-2 i MDR-4 wypełniane są przez promotorów i wspomagających, natomiast MDR-3 - jedynie przez korzystających. W ocenie autora zasadne jest zatem przypisanie poszczególnym podmiotom do wypełnienia jedynie tych formularzy, które są zgodne z piastowaną rolą. Podczas badania uczestnicy zostali poproszeni o samodzielne wypełnianie formularzy, natomiast po ich wypełnieniu zostali zapytani o podstawy dokonanych wyborów.

4.2. Wyniki

4.2.1 MDR-1

Formularz ten wypełniany był przez wszystkich uczestników badania, jest to również raport o największej istotności w kontekście instytucji schematów podatkowych i występujący najczęściej. Wyniki w poszczególnych grupach zostały omówione poniżej.

W pierwszej kolejności opisane zostaną obserwacje w grupie korzystających, bowiem w tej grupie odnotowano najwięcej problemów z wypełnieniem formularza. Początkowy problem zaobserwowany został już w zakresie wskazania daty zdarzenia powodującego obowiązek zaraportowania. Trzech przedsiębiorców jako datę zdarzenia wskazywało dzień 1 marca 2024 roku argumentując ten fakt okolicznością, że dopóki struktura nie rozpoczęła faktycznego funkcjonowania jako swego rodzaju „wehikuł podatkowy”, dopóty *de facto* niemożliwe było osiągnięcie z tego tytułu korzyści podatkowej; schemat nie powinien być zatem raportowany, bowiem byłoby to działanie przedwczesne. Przedstawione rozumowanie wydaje się być logiczne z punktu widzenia zagadnienia osiągnięcia korzyści podatkowej, natomiast jest niespójne z przepisami dotyczącymi momentu złożenia raportu MDR-1. Zgodnie z treścią art. 86b i 86c OP, raport winien zostać złożony w terminie trzydziestu dni od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. W ocenie autora pracy, w celu

spójnego rozumienia przepisów konieczne byłoby w tym zakresie wskazanie daty 1 stycznia 2024 roku jako najwcześniejszego zdarzenia związanego z wdrożeniem schematu podatkowego. Co ciekawe, w obszarze przewidzianym na wskazanie danych korzystającego wszyscy badani w sposób właściwy podali jako dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu, datę 1 stycznia 2024 roku.

Kolejne rozbieżności wśród wypełnianych formularzy pojawiły się w drugiej sekcji, dotyczącej działań mieszczących się w zakresie schematu podatkowego. Jeden z przedsiębiorców wskazał w tej podsekcji opcję „Połączenie”, dwóch – „Przeniesienie składników majątkowych”, natomiast dwóch kolejnych badanych zaznaczyło opcję „Zmiana rezydencji podatkowej”. Ostatni przedsiębiorca podał w polu „Wskazanie innych działań” opis „Przeniesienie części faktycznej działalności przedsiębiorstwa na Cypr”. W kolejnej podsekcji, stanowiącej *de facto* rozszerzenie poprzedniej, przedsiębiorcy wskazywali odpowiednio:

- „Dywidendy” – 2 podmioty,
- „Zwolnienia (skorzystanie ze zwolnienia o charakterze podmiotowym, przedmiotowym lub o charakterze mieszanym)” – 2 podmioty,
- „Przeniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa” – 1 podmiot,
- „Przekwalifikowanie typu przychodów/dochodów” – 1 podmiot.

W zakresie uzasadnienia dokonanych wyborów badani wskazywali, że w przypadku wyboru opcji „Połączenie” mieli na myśli zakup udziałów przez spółkę cypryjską, natomiast w przypadku opcji „Przeniesienie składników majątkowych” – nabycie udziałów spółki cypryjskiej pomimo posiadania polskiej rezydencji podatkowej. Osoby, które zaznaczyły opcję „Zmiana rezydencji podatkowej” wskazywały, że zgodnie z posiadaną przez nich wiedzą posiadanie majątku określonej wysokości na Cyprze wiąże się z możliwością uzyskania tamtejszej rezydencji podatkowej; uzasadnienia dla ostatniej z odpowiedzi nie udało się uzyskać. Jeżeli chodzi o kolejne wybory, to uczestnicy badania, którzy wybrali opcję „Dywidendy” wskazywali, że spółka cypryjska będzie odnosiła korzyść z tytułu posiadanych dywidend w polskiej spółce. Przy wyborze opcji „Zwolnienia” wskazywano na zwolnienie z opodatkowania dywidend wypłacanych ze spółki cypryjskiej wobec wspólników. „Przeniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa” zostało przez respondenta utożsamione ze zbyciem udziałów; w przypadku „Przekwalifikowania źródła dochodów” wskazano, że wybór jest uzasadniony faktem osiągnięcia przez wspólników dochodów ze spółki cypryjskiej, a nie tak jak dotychczas - z podmiotu polskiego. W ocenie autora pracy w analizowanych podsekcjach powinna zostać wskazana jedynie opcja w postaci „Dywidend”,

ewentualnie „Zwolnień” oraz opcja „Spółka transparentna podatkowo”; pozostałe okoliczności podane przez odpowiadających nie korespondują bowiem z analizowanym stanem faktycznym i wynikają z nieznamości instytucji prawa. W kazusie nie opisano przeniesienia ZCP ani też przekwalifikowania źródła dochodów czy połączenia przedsiębiorstw. Przypomnienia wymaga, że korzystającym w tym wypadku jest polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – należy zatem odróżnić sytuację podatkową tego podmiotu na gruncie MDR od sytuacji jej wspólników czy członków zarządu. Fakt zbycia udziałów nie ma w tym aspekcie żadnego znaczenia; nie następuje również zmiana rezydencji podatkowej OPTIMO sp. z o.o. Trudno zgodzić się również ze stwierdzeniem, że nastąpiło „Przeniesienie części faktycznej działalności przedsiębiorstwa na Cypr”, bowiem okoliczność taka nie miała miejsca – zbyto jedynie udziały, nastąpiła zmiana w zakresie beneficjenta, natomiast faktyczna działalność polskiego podmiotu nie uległa zmianie.

Rozbieżności pojawiły się również w kolejnej podsekcji dotyczącej wskazania rodzajów podmiotów występujących w schemacie podatkowym. Wszyscy przedsiębiorcy zaznaczyli opcję „Spółka założona w okresie ostatnich 6 m-cy”. Trzech z nich dodatkowo wskazało opcję „Kontrolowana spółka zagraniczna”; jeden z przedsiębiorców - „Spółka specjalnego przeznaczenia (SPV)”, kolejny - „Spółka holdingowa”, a ostatni - „Zakład zagraniczny”. W ocenie autora pracy, w tej podsekcji należało zaznaczyć opcję: „Spółka założona w okresie ostatnich 6 m-cy”, względnie „Kontrolowana spółka zagraniczna”. W tej sytuacji nie jest właściwym wybór opcji „Spółka holdingowa”, bowiem zgodnie z art. 24m ust. 2 Ustawy o CIT udziały musiałyby być posiadane przez co najmniej 2 lata, co w analizowanym stanie faktycznym nie ma miejsca; nie można również mówić o zakładzie zagranicznym, bowiem obydwie spółki winny być uznawane za podatników w poszczególnych jurysdykcjach, w których są zarejestrowane. Wątpliwości może natomiast budzić zagadnienie dotyczące tzw. „spółki kontrolowanej” w rozumieniu art. 24a Ustawy o CIT; kluczowymi czynnikami dla uznania podmiotu cypryjskiego za zagraniczną jednostkę kontrolowaną są posiadanie przez polskiego rezydenta (polską spółkę z o.o.) co najmniej 50% udziałów w spółce cypryjskiej i różnica w podatku na poziomie 25% (efektywna stawka musi być niższa niż 14,25%). We wskazanym stanie faktycznym okoliczności te mogą wystąpić (choć w przypadku, gdy spółka cypryjska prowadziłaby rzeczywistą działalność gospodarczą, to wówczas przepisy te nie miałyby zastosowania).

Następną problematyczną kwestią pojawiającą się w wypełnianych formularzach było zagadnienie wskazania cech rozpoznawczych charakterystycznych dla opisanego schematu podatkowego oraz okoliczności spełnienia kryterium głównej korzyści. W ocenie autora pracy

niniejszy schemat podatkowy spełnia kryterium głównej korzyści oraz wypełnia cechy rozpoznawcze opisane w art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt b) Ordynacji podatkowej (poprzez określenie wysokości wynagrodzenia promotora jako procent od uzyskanej korzyści podatkowej), art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt d) OP (znacznie ujednolicona dokumentacja niewymagająca istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego), art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt g) OP (zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnej funkcji gospodarczej). Wszyscy badani podali jako cechę rozpoznawczą art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt b) Ordynacji podatkowej; nadto dwóch ankietowanych wskazało dodatkowo art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt g) OP, trzech - art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt h) Ordynacji podatkowej (podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi), jeden - art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt f) Ordynacji podatkowej (zmiana kwalifikacji dochodów do innego źródła dochodów lub zmiana zasad opodatkowania). Żaden przedsiębiorca nie wskazał zatem wszystkich występujących cech rozpoznawczych. Odnośnie do art. 86a § 1 pkt. 6 ppkt h) i f) OP podniesienia wymaga, że w przypadku pierwszej cechy jej wystąpienie eliminuje fakt, że dywidenda nie jest kosztem uzyskania przychodu, zatem dyspozycja przepisu nie będzie spełniona; w zakresie drugiej cechy, w ocenie autora, nie zmienia się w tym wypadku źródło dochodów polskiej spółki z o.o. - co do zasady sposób jej działania nie ulega zmianie.

Ostatnim problemem w przypadku tej grupy respondentów była wartość przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy. Część ankietowanych - dwóch przedsiębiorców - utożsamiała tę wartość z kwotą korzyści podatkowej uzyskanej w toku wykonania schematu podatkowego. Dalsze rozbieżności polegały na tym, że jeden z przedsiębiorców wskazał kwotę 1 mln złotych jako wartość roczną oszczędności podatkowej, natomiast drugi - kwotę proporcjonalną (schemat rozpoczął funkcjonowanie dopiero od marca 2024 roku) - tj. Wartość 750 tys. zł. Jeden przedsiębiorca zaznaczył opcję „Brak możliwości oszacowania wartości przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy”, a pozostałych trzech - wariant „Brak wartości przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy”. W ocenie autora pracy, w opisywanym schemacie podatkowym nie występuje wartość przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy; ten element formularza dotyczy uzgodnień, których podstawą jest np. amortyzacja środka trwałego, który prezentuje pewną wartość materialną, lub dzierżawa przedsiębiorstwa (względnie wartości niematerialnej lub prawnej), którą również można w pewien sposób wycenić. Utożsamianie wartości korzyści podatkowej z wartością przedmiotu uzgodnienia powodowałoby podanie dwukrotnie tej samej informacji, co jest działaniem sprzecznym z logiką i zasadą zakazu interpretowania różnych pojęć w ten sam sposób. Teza ta znajduje

poparcie również w wykładni językowej; zwrot „przedmiot uzgodnienia” sugeruje konieczność istnienia pewnego określonego składnika stanowiącego podstawę schematu podatkowego, który w opisanym układzie faktycznym nie wystąpił.

W zakresie odpowiedzi przekazanych przez grupę wspomagających i promotorów autor postanowił omówić je zbiorczo, z uwagi na podobieństwo przedłożonych odpowiedzi. Respondenci w tej grupie przedstawili rozbieżne rozwiązania jedynie w dwóch aspektach. Po pierwsze, jeden adwokat i jeden radca prawny wskazali, że w ich ocenie przedłożony w kazusie schemat podatkowy nie jest schematem standaryzowanym; zdaniem tych badanych, pomimo faktu charakteru produktu, który umożliwia wdrożenie schematu u nieokreślonej liczby podmiotów, to zagadnienie stworzenia struktury spółek wymaga każdorazowo indywidualnego podejścia i przygotowania w pewnym zakresie odrębnej dokumentacji. To sprawia, że powtarzalność tego rozwiązania nie będzie miała w 100% zastosowania do wszystkich podmiotów, gdyż sytuacja prawna każdej jednostki będzie mniej lub bardziej zróżnicowana. Autor pracy do pewnego stopnia podziela wskazany pogląd, jednak jak wskazuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy transponującej instytucję schematów podatkowych MDR²⁸², „masowość” danego zjawiska (w kontekście tworzenia spółek komandytowo – akcyjnych i podatkowych grup kapitałowych) stanowi argumentację do traktowania go jako schemat podatkowy standaryzowany²⁸³. Nadmienienia wymaga również, że definicja schematu standaryzowanego wskazuje, że wystąpi on, gdy nie zachodzi konieczność zmiany „istotnych założeń schematu”, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego. W tej sytuacji, w ocenie autora pracy, nie będzie zachodziła zmiana istotnych założeń uzgodnienia, a jedynie konieczność dokonywania niewielkich zmian dostosowujących schemat do potrzeb danego korzystającego. Drugą rozbieżnością pojawiającą się w odpowiedziach była, podobnie jak w przypadku korzystających, kwestia wartości przedmiotu czynności uzgodnienia. Dwoje radców prawnych i jeden notariusz wybrało opcję „Brak możliwości oszacowania wartości przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy”, co sugeruje, że wartość ta istnieje. Radcowie prawni wskazywali na możliwość uznania za nią wartość udziałów przenoszonych na podmiot cypryjski z uwagi na fakt, że jest to możliwy do wyceny składnik majątkowy, który stanowi ważną przesłankę istnienia uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy. Notariusz argumentował swój wybór możliwością uznania za przedmiot

²⁸² Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2860.

²⁸³ Podobnie w przypadku umów leasingu.

uzgodnienia wartość przedsiębiorstwa cypryjskiego. W obu przypadkach kasus nie wskazywał podanych wartości, zatem respondenci wybrali opcję, zgodnie z którą kwota ta nie mogła zostać oszacowana. W ocenie autora, wartość przenoszonych udziałów nie wpływa w sposób bezpośredni na treść uzgodnienia ani na wartość korzyści podatkowej, zatem pozostaje irrelevantna w kontekście formularza; analizując wskazane zagadnienie można jednak dojść do przekonania, że jako jeden z niewielu elementów podlegających wycenie zgłaszający może uznać ten składnik uzgodnienia jako właściwy do wpisania w tym polu formularza. Co do wartości przedsiębiorstwa, to nie jest ona przedmiotem schematu podatkowego, bowiem nie przekłada się w jakikolwiek sposób na zagadnienia podatkowe. Nadmieniamy również, że miały miejsce pewne rozbieżności dotyczące cech rozpoznawczych adekwatnych dla schematu podatkowego; każdy z ankietowanych wskazał natomiast co najmniej jedną cechę zgodną z opinią autora (bez cech, które nie powinny być zaznaczone), zatem autor odstąpił od analizy tego zagadnienia z uwagi na fakt, że w takiej sytuacji schemat zostałby poprawnie zaraportowany.

4.2.2 MDR-2

Podobnie jak w przypadku poprzedniego formularza, autor pracy zdecydował się na wspólne omówienie grupy promotorów i wspomagających – tym razem jednak z uwagi na fakt, że analizowany formularz nie spowodował wśród wypełniających nadmiernych trudności, a tym samym - nie występowały rozbieżności mogące stanowić przedmiot rozważań na kanwie niniejszego rozdziału.

Jedyną różnicą występującą pomiędzy danymi wprowadzonymi w MDR-2 jest data udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. W przypadku promotorów oraz dzień dostrzeżenia, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy – w przypadku wspomagających. W odniesieniu do promotorów, podstawę złożenia formularza stanowi bowiem art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej, natomiast w przypadku wspomagających – art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej. W pierwszym przypadku promotorzy wskazywali datę 1 stycznia 2024 roku, tj. dzień założenia spółki na Cyprze (1 stycznia 2024 roku – pierwsza czynność związana z wdrożeniem schematu podatkowego) - zachowany zatem został termin 30 dni, o którym mowa w art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej.

Odmienne daty wskazane zostały natomiast przez notariuszy jako wspomagających; zgodnie z udzielonymi przez nich odpowiedziami była to data, w której wspomagający dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Zgodnie z informacjami wskazywanymi przez wspomagających, najwcześniejszym momentem, w którym mogli

oni dowiedzieć się, że czynność może stanowić schemat podatkowy jest dzień zbycia udziałów (1 lutego 2024 roku) i od tego momentu biegnie termin na złożenie formularza. Wspomagający jako opisywaną datę wskazywali zatem 1 lutego 2024 roku. Jeden z notariuszy odmówił wypełnienia formularza wskazując, że w jego ocenie sam fakt dokonania zbycia udziałów nie świadczy o występowaniu w roli wspomagającego; notariusz mógł nie być bowiem świadomy, że transakcja stanowi element schematu podatkowego, pomimo wtajemniczenia w sposób działania schematu. Ankietowany argumentował, że pomimo posiadania ogólnej wiedzy od promotora w zakresie wdrażanych rozwiązań nie musiał być świadomy, że to właśnie analizowana okoliczność stanowi przedmiot schematu podatkowego, gdyż klient, na rzecz którego dokonywał transakcji mógł dokonywać jej w innych celach. W ocenie autora pracy zarówno postępowanie promotorów, jak i wspomagających jest spójne z wymogami prawnymi narzuconymi przez przepisy Ordynacji podatkowej. Argumentacja podmiotu, który odmówił wypełnienia formularza może być uznana za zasadną, jednak intencją autora było skonstruowanie przypadku w taki sposób, aby wskazać, że wspomagający ma świadomość, że uczestniczy w procesie tworzenia schematu podatkowego, co w tym wypadku mogło by skutkować niedopełnieniem obowiązków raportowych przez tego wspomagającego.

4.2.3 MDR-3

Formularz MDR-3 wypełniany jest wyłącznie przez korzystających. z uwagi na fakt, że raport ten przejawia duży stopień podobieństwa w stosunku do MDR-1, autor pracy zdecydował się na pominięcie rozbieżności, które zostały powtórzone przez wypełniających w tym zakresie. Pierwszą niespójnością pojawiającą się na kanwie tego formularza było wskazanie początku okresu rozliczeniowego. Trzech przedsiębiorców wskazało jako początek okresu rozliczeniowego datę rozpoczęcia funkcjonowania struktury optymalizacyjnej, tj. 1 marca 2024 roku. W ocenie autora pracy takie działanie nie jest prawidłowe; schemat podatkowy dotyczy bowiem podatku dochodowego od osób prawnych, który rozliczany jest w okresie rocznym i co do zasady pokrywającym się z rokiem kalendarzowym. Skoro w kasusie nie zostało wskazane, że okres rozliczeniowy jest inny niż rok kalendarzowy, to w tym zakresie jako data początkowa powinna zostać wskazana data 1 stycznia 2024 roku, a nie 1 marca 2024 roku.

Kolejnym błędem popełnianym w trakcie wypełniania formularza było zaniechanie przez dwóch ankietowanych wypełnienia pola „Podmioty powiązane z korzystającym”. Powiązanie będzie tutaj miało miejsce wskutek posiadania przez podmiot cypryjski w podmiocie polskim udziałów przekraczających 25% kapitału zakładowego (art. 86a § 1 pkt

7 ppkt b) OP). Ankietowani wskazywali, że pominęli ten punkt poprzez nieuważne wypełnianie formularza oraz nieznaną przepisów.

4.2.4 MDR-4

Ostatnim z analizowanych formularzy jest raport MDR-4; podobnie jak MDR-2, jest on wypełniany jedynie przez promotorów i wspomagających. Jedynym zagadnieniem problematycznym w zakresie tego formularza było zaniechanie przez dwóch ankietowanych wprowadzenia danych identyfikacyjnych uczestnika schematu podatkowego, którym jest podmiot cypryjski, ewentualnie wspólnicy spółki cypryjskiej jako osoby fizyczne. Argumentacją dla takiego postępowania była okoliczność, że pojęcie uczestnika nie zostało określone w przepisach rozdziału 11a OP. Zgodnie z objaśnieniami MDR, uczestnik to podmiot biorący udział w uzgodnieniu, w czynności lub czynnościach, które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego u korzystającego, któremu udostępniane jest lub u którego wdrażane jest uzgodnienie, lub który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia lub dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Na podstawie wskazanej definicji uznać zatem należy, że wskazane podmioty biorą udział w uzgodnieniu, pomimo, że formalnie nie są jego uczestnikami; powinni zatem zostać wskazani w formularzu.

5. Podsumowanie

W pierwszej kolejności, w odniesieniu do danych statycznych udostępnionych w serwisie podatki.gov wskazania wymaga, że informacje tam zawarte zostały przedstawione w sposób przejrzysty i umożliwiający dotarcie do ogólnych zestawień za poszczególne okresy sprawozdawcze. Jedyną wadą zamieszczonych danych jest brak wyodrębnienia w niektórych tabelach informacji za poszczególne lata (z wyłączeniem okresów ubiegłych). Zaburza to w pewien sposób obraz analizowanych wartości liczbowych, bowiem wymaga od odbiorcy samodzielnego dokonywania działań matematycznych, zmierzających do ustalenia konkretnych wartości za poszczególne okresy. W sposób najdoskonalszy przedstawione zostały informacje dotyczące transgranicznych schematów podatkowych (w ostatniej tabeli), bowiem dane te zostały sklasyfikowane właśnie według zaproponowanego przez autora klucza.

Kolejnym wnioskiem płynącym z analizy przedstawionych danych jest fakt, że co do zasady liczba raportowanych schematów podatkowych (łącznie krajowych i transgranicznych) ulegała stopniowemu zwiększeniu w stosunku do roku poprzedniego. Wyjątkiem w tym zakresie były schematy krajowe, gdzie obowiązek raportowania został

zawieszony od roku 2020, zgodnie z przepisami tzw. ustawy covidowej²⁸⁴; z uwagi na tę okoliczność, obserwowany był w tym zakresie spadek liczby składnych raportów (choć schematy krajowe wciąż były *de facto* były raportowane pomimo braku takiego obowiązku²⁸⁵). Od 1 sierpnia 2023 r. obowiązek raportowania został jednak przywrócony²⁸⁶ (na mocy rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 roku²⁸⁷), wskutek czego wznowiono konieczność raportowania schematów na bieżąco, jak również zobowiązano raportujących do przedłożenia informacji w przedmiocie schematów podatkowych, których termin raportowania przypadał na okres zawieszenia; tym samym, w 2023 roku zaobserwowano gwałtowny wzrost liczby przekazanych informacji o schematach podatkowych. Analiza danych pokazuje jednak, że liczba doręczonych NSP stanowiła mniej niż 50% przesłanych informacji; do końca 2023 roku nadano jedynie niecałe 3 000 (łącznie krajowych i transgranicznych) NSP, natomiast złożonych formularzy MDR-1 (łącznie krajowych i transgranicznych) odnotowano ponad dwukrotnie więcej. Przypomnienia wymaga również, że statystyki nie pozwalają na przypisanie NSP do konkretnego raportu, zatem nadane numery mogą dotyczyć, przynajmniej w części, wniosków złożonych przed rokiem 2023. z powyższego płynie zatem jednoznaczny wniosek, że administracja skarbowa nie jest w stanie nadawać na bieżąco numerów schematów podatkowych²⁸⁸, a co za tym idzie -weryfikować raportów przekazywanych przez podmioty zobowiązane. To z kolei stawia pod znakiem zapytania sens funkcjonowania i skuteczności instytucji. Okoliczności te znajdują również potwierdzenie w doniesieniach medialnych i wypowiedziach przedstawicieli praktyki prawa podatkowego²⁸⁹. Dodatkowym elementem, utrudniającym prawidłowe działanie instytucji oraz zaburzającym obraz danych statystycznych, był obowiązek ponownego raportowania schematów transgranicznych wynikający z nowelizacji uchwalonej w lipcu 2020 roku – nie jest bowiem

²⁸⁴ Art. 31y Ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 340 z późn. zm.)

²⁸⁵ Ł. Zalewski, *Mimo pandemii firmy raportują schematy podatkowe*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8185643,mdr-1-schematy-podatkowe-statystyki-2021.html> (dostęp: 18.06.2022)

²⁸⁶ Ł. Zalewski, *Po pandemii trzeba będzie złożyć zaległe MDR-y*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8183648,schematy-podatkowe-kas-mdr-pandemia-koronawirusa.html> (dostęp: 16.06.2022).

²⁸⁷ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2023 r. poz. 1118).

²⁸⁸ Ł. Zalewski, *Fiskus chce sprawniej działać w sprawie MDR-ów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1427347,fiskus-mdr-schematypodatkowe-kas-numery-nsp.html> (dostęp: 23.05.2021).

²⁸⁹ K. Koślicki, *Zaskakująco mało zgłoszonych schematów podatkowych*, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-ile-raportow,513562.html>, (dostęp: 15.08.2024 r.)

do końca jasne, w jaki sposób potraktowane zostały raporty z okresu przed wejściem w życie ustawy oraz czy wszystkie zostały ponownie przedłożone.

W odniesieniu do danych zawartych w sprawozdaniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021 oraz w raporcie Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczącego przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków w latach 2019-2021 wskazania wymaga, że w przypadku pierwszego z opisywanych dokumentów w zasadzie powieliła on dane zawarte w statystykach ukazanych na stronie internetowej MF. Drugie źródło traktuje o schematach podatkowych w ujęciu merytorycznym, a nie liczbowym, co pozwala na wyciągnięcie jedynie szczytkowych wniosków w tym zakresie. Analiza przedłożonych sprawozdań prowadzi do wniosku, że schematy podatkowe MDR prezentują większą relewantność na polu ustawodawczym, zmierzając do tworzenia nowelizacji przepisów mających na celu eliminowanie szkodliwych praktyk optymalizacyjnych, aniżeli wobec interwencji organów skarbowych w stosunku do działań konkretnych podmiotów je stosujących, w toku np. kontroli skarbowej. Okoliczność ta nie koresponduje zatem z rzekomymi celami instytucji, które określone zostały jako możliwość dokładniejszego typowania podatników do kontroli. Niestety, w tym zakresie niedostępne są dane co do konkretnej liczby przeprowadzonych postępowań kontrolnych, jak również wyników tych postępowań; fakt ten utrudnia wyciągnięcie miarodajnych i pełnych wniosków.

W zakresie badania przeprowadzonego przez autora pracy wskazania wymaga, że jego wynik pozwala na wyciągnięcie pewnych ogólnych wniosków w zakresie funkcjonowania MDR wśród poszczególnych grup zobowiązanych do raportowania, a co za tym idzie – na wpływ przedkładanych informacji do organów skarbowych. Wyniki badania wskazują, że w grupie korzystających (czyli wśród podmiotów nieprofesjonalnych) istniały liczne rozbieżności co do informacji wskazywanych w poszczególnych raportach. Okoliczność ta dowodzi, że same przepisy Ordynacji podatkowej oraz formularze nie pozwalają osobom niewyspecjalizowanym na precyzyjne i zgodne z prawem ujawnienie wszystkich niezbędnych informacji wymaganych dla dopełnienia obowiązków w zakresie MDR; przykładem takiej sytuacji jest wartość przedmiotu czynności uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, które to sformułowanie nie pojawia się w przepisach rozdziału 11a OP i które nie zostało opisane w objaśnieniach do przepisów. Potwierdzeniem tego wniosku jest również fakt, że także w obszarze podmiotów wyspecjalizowanych pojawiły się pewne rozbieżności co do wypełnienia formularzy MDR - to z kolei wskazuje w sposób jednoznaczny, że przepisy

nie są zrozumiałe nawet dla podmiotów profesjonalnych (a czasem nawet dla urzędników²⁹⁰), co powoduje problemy w wykonywaniu obowiązków wynikających z rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

Analiza interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie MDR nie pozwala na wyciągnięcie miarodajnych wniosków w przedmiocie funkcjonowania tej instytucji wobec przepisów rozdziału 11a OP, bowiem brak jest materiału porównawczego, a sam akt dotyczy raczej oczywistej sytuacji niedotykającej bardziej skomplikowanych okoliczności. Sytuacja ta potwierdza jednak stanowisko sformułowane przez autora pracy na kanwie rozważań zawartych w rozdziale nr VII pracy. Ukazanie się jednej interpretacji przez okres pięciu lat od daty rozpoczęcia funkcjonowania przepisów oraz trzech lat od daty wydania pierwszego wyroku NSA zobowiązujące organy skarbowe do wydawania podobnych aktów administracyjnych nakazuje sądzić, że podatnicy nie mogą uznawać tego narzędzia za skuteczne wsparcie w procesie wykładni przepisów, bowiem jak pokazuje opisany przypadek długość okresu oczekiwania oraz trudność uzyskania z uwagi na konieczność skarżenia postanowień do sądu administracyjnego w zasadzie niweczy jakąkolwiek przydatność tej instytucji w przypadku powstania wątpliwości co do interpretacji przepisów prawa. Tym niemniej sam fakt wydania interpretacji należy ocenić jako pozytywną zmianę zmierzającą w kierunku poprawy sytuacji podatników zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych. Jeżeli bowiem tendencja ta zostanie utrzymana, to należy mniemać, że w przyszłości takich aktów będzie pojawiać się coraz więcej, co w sposób pozytywny wpłynie na budowanie linii orzeczniczej i interpretacyjnej w zakresie MDR.

Okoliczności zbadane na kanwie niniejszego rozdziału prowadzą do potwierdzenia trzeciej hipotezy pomocniczej, zgodnie z którą w obecnym kształcie implementowane przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych nie mogą zostać uznane za skuteczne z uwagi na masowe raportowanie przez podatników wszelkich rozwiązań mogących mieć jakikolwiek wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych. Powyższe wynika z braku możliwości poprawnego odczytania przepisów przez raportujących w celu prawidłowego wypełnienia obowiązków podatkowych, a w konsekwencji - prowadzi do niewydolności administracji skarbowej, która nie jest w stanie przetworzyć składanych raportów. Taki stan powoduje, że schematy podatkowe stanowią jedynie źródło informacji dla ustawodawcy i służą do badania tendencji i kierunków stosowanych przez podatników rozwiązań, mających na celu agresywne

²⁹⁰ M. Kułagowski, K. Holke, *Fiskus widzi schematy podatkowe transgraniczne nawet tam, gdzie ich nie ma*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8423611,fiskus-schematy-podatkowe-transgraniczne-mdr.html> (dostęp: 03.06.2022 r.)

planowanie podatkowe, w celu uszczelniania systemu podatkowego na poziomie ustawowym i systemowym. Nie przyczynia się natomiast do przeciwdziałania konkretnym działaniom uczestników obrotu gospodarczego, co stanowiło główny cel wdrożenia instytucji.

Rozdział V – Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa

1. Informacje wstępne

Niniejszy rozdział poświęcony został analizie zagadnień związanych z tajemnicą zawodową poszczególnych zawodów zaufania publicznego, które objęte zostały obowiązkami raportowymi wynikającymi z dyrektywy 2018/822 oraz rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Analizie poddana zostanie zasadność rozwiązań wynikających ze wskazanych przepisów z punktu widzenia ochrony informacji otrzymywanych przez przedstawicieli tzw. zawodów zaufania publicznego w zestawieniu z celami przyjętej legislacji. Autor zamierza także ustalić, czy omawiane obowiązki raportowe nie naruszają wartości konstytucyjnych oraz istoty wykonywania niektórych zawodów, jak również wpływ ich wypełniania na praktykę zawodową. Realizację wskazanych założeń umożliwi pozyskanie informacji w trybie ankietowym od przedstawicieli wybranych zawodów zaufania publicznego. Wyciągnięte wnioski zostaną zestawione z rozwiązaniami prawnymi stosowanymi w innych państwach UE. Pozyskane w tym zakresie dane umożliwią rozstrzygnięcie czwartej hipotezy pomocniczej, której założeniem jest naruszenie tajemnicy zawodowej poprzez wdrożenie do polskiego porządku prawnego przepisów o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych.

2. Tajemnica zawodowa

W polskim porządku prawnym nie istnieje jedna spójna definicja tajemnicy zawodowej. Przyczyną takiego stanu jest między innymi fakt, że obejmuje ona zawody mieszczące się w skrajnie różnych kategoriach branżowych (np. lekarz medycyny czy adwokat). Tajemnicę zawodową można zdefiniować jako brak możliwości ujawnienia informacji pozyskanych w ramach wykonywania konkretnego zawodu²⁹¹ związanego z koniecznością pozyskiwania prywatnych szczegółów dotyczących życia i funkcjonowania człowieka; zawody te nazywane są zawodami zaufania publicznego²⁹², gdyż osoba powierzająca przedstawicielowi poszczególnego zawodu swoją tajemnicę musi mieć pewność, że nie zostanie ona ujawniona. Zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego, status zawodu zaufania publicznego może być

²⁹¹ Słownik pojęć, <https://mikroporady.pl/sloownik-pojec/tajemnica-zawodowa>, (dostęp: 20.06.2022 r.)

²⁹² Konstytucja RP w art. 17 ust. 2 posługuje się zwrotem „zawody zaufania publicznego”, choć katalog tych zawodów nie został w sposób wyczerpujący określony. Pewną wskazówką w tym zakresie są natomiast art. 86 k.s.h. i 88 k.s.h., które dotyczą spółki partnerskiej. w art. 88 k.s.h. został bowiem wskazanych katalog zawodów uważanych za tzw. „wolne zawody” (wśród nich znajdują się również zawody zaufania publicznego – np. adwokat, radca prawny). Nie jest to jednak wyliczenie enumeratywne, bowiem w tym kontekście za „wolny zawód” uważa się również praktykę psychologiczną, która nie została uwzględniona w art. 88 k.s.h., a może być prowadzona w formie spółki partnerskiej zgodnie z art. 18 ust. 2 Ustawy z dnia 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1026).

nadany wyłącznie ustawą²⁹³, która *expressis verbis* określa dany zawód w ten sposób²⁹⁴. Co ciekawe, we wskazanym wyroku Sąd Najwyższy uznał, że zawód adwokata nie jest zawodem zaufania publicznego, m.in. z uwagi na fakt, że adwokat nie jest bezstronnym uczestnikiem wymiaru sprawiedliwości.

Zachowanie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej regulują przepisy prawa powszechnie obowiązującego oraz przepisy wewnętrzne²⁹⁵ poszczególnych samorządów zawodowych, w których zrzeszać się mają obowiązek wykonujące dany zawód²⁹⁶. Idea prawnej gwarancji ochrony informacji uzyskanych od klienta może być rozpatrywana w dwóch aspektach; pierwszym jest zakaz uzewnętrzniania otrzymanych danych poza procesem sądowym – tj. Wobec „ogółu społeczeństwa”, drugim – brak możliwości zobowiązania przedstawiciela zawodu do ujawnienia informacji w toku postępowania sądowego. Tajemnica zawodowa w procesie sądowym na ogół nie jest ograniczona, choć w pewnych okolicznościach może zostać wyłączona. W przypadku adwokata i radcy prawnego występuje podział na dwie kategorie tajemnicy zawodowej; jest to tajemnica adwokacka (radcowska) i obrończa. Tajemnica obrończa, która w sposób szczególny związana jest ze statusem oskarżonego w procesie karnym, nie może zostać w jakikolwiek sposób uchylona²⁹⁷ i ma charakter bezwzględny. Tajemnica adwokacka (radcowska)²⁹⁸ może zostać wyłączona jedynie z uwagi na nieodzowność konieczności udzielenia pewnych informacji dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz niemożność ustalenia określonej okoliczności na podstawie innego dowodu²⁹⁹. Regulacja ta stoi jednak w sprzeczności z art. 6 Prawa o adwokaturze, zgodnie z którym: „Adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej”³⁰⁰. We wszystkich przepisach regulujących funkcjonowanie zawodów, których przedstawiciele zobowiązani są do zachowania tajemnicy zawodowej (adwokat, radca prawny, notariusz, doradca podatkowy) występują dwa wyjątki. Pierwszym³⁰¹ z nich jest wyłączenie obowiązywania tajemnicy zawodowej wobec informacji

²⁹³ Zob. art. 2 § 1 Ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1001).

²⁹⁴ Wyrok SN z dnia 29 maja 2001 r., i CKN 1217/98.

²⁹⁵ Zob. np. Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu.

²⁹⁶ Zob. art. 2 Ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1184 z późn. zm.)

²⁹⁷ Zob. art. 178 pkt 1 Ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 37 z późn. zm.)

²⁹⁸ Także odpowiadające jej tajemnice związane z wykonywaniem innych zawodów (np. notariusza, doradcy podatkowego itp.)

²⁹⁹ Zob. art. 180 § 2 k.p.k., op.cit.

³⁰⁰ Analogicznie art. 3 ust. 3 Ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 499).

³⁰¹ Dodanym do ustaw regulujących wykonywanie zawodów: adwokata, radcy prawnego i doradcy podatkowego Ustawą z dnia 5 marca 2004 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz o przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2004 r. nr 62 poz. 577).

udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³⁰² oraz w zakresie udostępniania informacji o schematach podatkowych na podstawie rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

3. Raportowanie schematów podatkowych a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej

Przepisy o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych wymagają istotnej ingerencji w tajemnicę zawodową podmiotów wykonujących czynności doradztwa podatkowego³⁰³. W dyrektywie 2018/822 pkt. 8 uzasadnienia wskazuje na potencjalny problem w zakresie braku możliwości raportowania, który może wystąpić wobec podmiotów objętych tajemnicą zawodową³⁰⁴. Kluczowym i właściwie jedynym przepisem dyrektywy, który porusza zagadnienie tajemnicy zawodowej w kontekście raportowania MDR, jest art. 8ab ust. 5, zgodnie z którym:

Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego.

Przepis ten ma za zadanie chronić tajemnicę poszczególnych zawodów, na których spoczywać może obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Podobnie do zagadnienia ochrony tajemnicy zawodowej podmiotów raportujących odnosi się Ordynacja podatkowa. Ustawa ta rozróżnia dwa przypadki; pierwszy, kiedy promotor został zwolniony z zachowania tajemnicy zawodowej przez korzystającego³⁰⁵ i drugi, kiedy zwolnienie nie nastąpiło³⁰⁶. W przypadku, gdy promotor został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, przekazanie informacji o schemacie podatkowym nie stanowi jej naruszenia³⁰⁷. Powstaje jednak wątpliwość dotycząca wzajemnego stosunku pomiędzy przepisami ustaw regulujących ustrój samorządów zawodowych, a wskazaną wcześniej regulacją Ordynacji podatkowej. Skoro zgodnie z art. 3 ust. 6 pkt 2 ustawy o radcach prawnych, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, to w tej sytuacji powstaje swego rodzaju sprzeczność logiczna; jeżeli bowiem na podstawie przedstawionego przepisu z ustawy o radcach prawnych wynika, że przekazywanie informacji o schemacie

³⁰² Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1124 z późn. zm.)

³⁰³ Zob. art. 3 ust. 1 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).

³⁰⁴ „Nie wolno też zapomnieć, że w pewnych przypadkach obowiązek zgłoszenia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu przewidzianej prawem tajemnicy zawodowej (...)”.

³⁰⁵ Zob. art. 86f § 3 OP.

³⁰⁶ Zob. art. 86f § 2 OP.

³⁰⁷ Zob. art. 86b § 7 pkt 1 OP.

podatkowym jest wyłączone z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, to jako niezasadne jawi się ponowne zwalnianie promotora (wspomagającego) z tego obowiązku w Ordynacji podatkowej. Jeżeli natomiast przyznać prymat przepisom Ordynacji, to przepisy ustaw korporacyjnych stają się zbędne. Trudno również uznać za zasadną wykładnię nakazującą łączne rozumienie przepisów, tj. jako wyłączenie obowiązywania tajemnicy zawodowej w zakresie, w jakim wskazują na to przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej (tzn. w przypadku, gdy korzystający zwolnił promotora albo wspomagającego od tego obowiązku), gdyż nie wskazuje na to redakcja przepisów pochodzących z ustaw korporacyjnych. Gdyby bowiem istotnie intencją prawodawcy było wyłączenie tajemnicy zawodowej tylko w takim zakresie, w jakim promotor został z niej zwolniony, to przepis powinien zostać sformułowany przykładowo w sposób następujący: „Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych zgodnie z przepisami rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa” bądź „Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w zakresie w jakim promotor (wspomagający) został z tego obowiązku zwolniony przez korzystającego”. Zgodnie z dyrektywą wykładni systemowej, prawo powinno być spójną i niesprzeczną wewnętrzną całością, a pojedyncze przepisy nie powinny naruszać tego porządku³⁰⁸. Mając na uwadze powyższe należy przyjąć, że pierwszeństwo w tym zakresie przysługuje przepisom Ordynacji podatkowej; ten tok rozumienia jest względniejszy dla przedstawicieli zawodów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych (jak i dla korzystających) z uwagi na fakt, że utrzymuje w pewnym zakresie obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Tym niemniej, w ocenie autora redakcja wskazanych przepisów albo ich wzajemna relacja powinna zostać zmieniona.

Pomijając kwestię wątpliwości w zakresie wzajemnego stosunku przepisów wyłączających obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej wydaje się, że bardziej istotną kwestią jest sama konstrukcja zwolnienia z poufności. Należy zwrócić szczególną uwagę na możliwość zwolnienia przedstawiciela zawodu zaufania publicznego z tajemnicy zawodowej przez inny podmiot niż Sąd (bądź prokurator); na przykładzie zawodu radcy prawnego zapadło bowiem orzeczenie Sądu Najwyższego, w którym wskazano, że klient nie może zwolnić radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej³⁰⁹, bowiem

³⁰⁸ Wyrok NSA z 16 kwietnia 2014 r., i OSK 2224/12, LEX nr 1461237.

³⁰⁹ Ustne motywy Postanowienia SN z 22.10.2019 r., II DSI 51/19, LEX nr 2763794 oraz Postanowienie SN z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. akt SDI 32/12.

nie jest jej dysponentem³¹⁰. Wydaje się, że wskazany pogląd można również odnieść do pozostałych zawodów zaufania publicznego, również w zakresie obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych. Podobny wniosek wynika z literatury poświęconej kwestii tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego; uważa się bowiem, że oświadczenie klienta o zwolnieniu go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w jego sprawie nie jest wiążące dla doradcy, a wręcz przeciwnie - pozostaje ono bezskuteczne³¹¹ i pierwszeństwo ma obowiązek ustawowy oraz etyczny³¹². Na marginesie należy wskazać, że akceptacja takiego poglądu powoduje konieczność uznania, że skoro korzystający nie powinien mieć prawa do zwolnienia promotora (wspomagającego) z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, to dysonans logiczny opisany w poprzednim akapicie niniejszej pracy należy rozstrzygnąć na korzyść zwolnienia wynikającego z ustaw korporacyjnych.

Oprócz rozstrzygnięcia kwestii możliwości zwolnienia z tajemnicy zawodowej przez klienta należy zbadać, czy implementacja tej części przepisu została przeprowadzona w sposób zgodny z dyrektywą. Cytowany już wcześniej art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822 stanowi, że państwa członkowskie mogą umożliwić pośrednikom: „zwolnienie się z obowiązku przekazywania informacji (...)”; analogicznie sformułowany został przepis w języku angielskim³¹³ i niemieckim³¹⁴. Tymczasem, zgodnie z powołanymi przepisami Ordynacji podatkowej³¹⁵ zwolnienie promotora (wspomagającego) z zachowania tajemnicy zawodowej może nastąpić jedynie przez korzystającego. Dyrektywa wskazuje, że państwa „mogą” przyznać takie prawo pośrednikom, natomiast użycie w przepisie zwrotu „zwolnienie się” oznacza, że możliwość ta powinna zostać zagwarantowana samym pośrednikom, a nie osobom trzecim. W tym wypadku należy jednak odróżnić zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a tym samym umożliwienia promotorowi/wspomagającemu zaraportowania schematu podatkowego, od zwolnienia z obowiązku raportowania. Wskazane przepisy nie stoją we wzajemnej sprzeczności, gdyż promotor/wspomagający ma prawo samodzielnego zwolnienia się od obowiązku raportowania, gdy w jego ocenie przekazanie

³¹⁰ Żaczekiewicz-Zborska K., *SN: Klient nie może zwolnić radcy z tajemnicy zawodowej*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/klient-nie-moze-zwolnic-radcy-z-tajemnicy-zawodowej,492362.html> (dostęp z 21.06.2022 r.)

³¹¹ D. Szczygieł, *Komentarz do art. 37. [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*. Red. A. Mariański. LEX 2015.

³¹² Por. J. Glumińska – Pawlic, M. Lachowicz, *Obowiązki radcy prawnego w świetle przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (MDR)*, „radca.pl”2021, nr 30, s. 17.

³¹³ w języku angielskim: „Each Member State may take the necessary measures to give intermediaries the right to a waiver from filing information on a reportable cross-border arrangement (...)”.

³¹⁴ w języku niemieckim: „Jeder Mitgliedstaat kann die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den **Intermediären das Recht auf Befreiung von der Pflicht zu gewähren, (...)**”.

³¹⁵ Zob. art. 86b § 4 OP, art. 86b § 7 pkt 1 OP, art. 86d § 5 OP, art. 86f § 2, § 3 i § 4 OP.

informacji naruszałoby tajemnicę zawodową³¹⁶; w tym wypadku zobowiązany jest powiadomić korzystającego, który sam zobligowany jest do dopełnienia wszelkich wymagań w tym zakresie. Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest więc swego rodzaju zobowiązaniem do wykonania obowiązków raportowych przez promotora czy wspomagającego. Zwolnienie się z obowiązku raportowania ma natomiast miejsce właśnie w przypadku braku zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osobę wykonującą zawód zaufania publicznego.

Kolejne zagadnienie dotyczy kwestii rozróżnienia możliwości zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wobec rodzaju schematu podatkowego. W pierwszej kolejności należy wskazać, że dyrektywa 2018/822 przewiduje obowiązek raportowania jedynie w zakresie schematów transgranicznych (oraz transgranicznych standaryzowanych), co już na tym polu zakreśla pewną wątpliwość wobec tzw. „schematów krajowych” występujących w Polsce. Zgodnie z art. 86b § 7 pkt 2 OP, przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym nie stanowi naruszenia tajemnicy zawodowej; w tym zakresie nie musi nastąpić zwolnienie. Przyczyną takiego rozróżnienia jest fakt, że w polskim porządku prawnym raportowanie schematu standaryzowanego jest zanonimizowane, tj. nie wymaga ujawnienia danych korzystającego³¹⁷. Dyrektywa 2018/822 nie wyłącza jednak obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wobec uzgodnień standaryzowanych; zgodnie bowiem z art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822 zwolnienie dotyczy podlegających raportowaniu uzgodnień transgranicznych (niepodlegające raportowaniu nie są objęte tajemnicą), a uzgodnienie standaryzowane jest rodzajem uzgodnienia transgranicznego, co wynika wprost z art. 1 ust. 1 pkt b ppkt 24 dyrektywy 2018/822. W przypadku schematów transgranicznych i tzw. „krajowych”, zgodnie z poczynionymi wcześniej zastrzeżeniami, istnieją dwie możliwości działania przy stwierdzeniu, że przekazanie informacji narusza tajemnicę zawodową; albo promotor/wspomagający zostanie zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy i wówczas będzie zobowiązany do dopełnienia obowiązków raportowych, albo takie zwolnienie nie nastąpi i wymóg przekazania stosownych informacji przejdzie na korzystającego. Wydaje się jednak, że każde udostępnienie informacji dotyczących klienta będzie stanowiło naruszenie tajemnicy zawodowej, bowiem przedstawiciel zawodu zaufania

³¹⁶ Zob. art. 86b § 4 OP.

³¹⁷ Zgodnie z art. 86f § 2 OP: „Jeżeli promotor lub wspomagający jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, **przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który jest schematem podatkowym standaryzowanym, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego**, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz informacji, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12”.

publicznego zobowiązany jest do zachowania w tajemnicy wszystkich informacji, w których posiadanie wszedł w związku z wykonywaniem zawodu. Wątpliwe jest z kolei różnicowanie obowiązków raportowych wobec różnych kategorii schematów podatkowych; przyczynę takiego zjawiska wskazuje natomiast uzasadnienie do projektu ustawy transponującej MDR do polskiego porządku prawnego. Zgodnie z tym dokumentem, abstrakcyjne opisy stosowanych schematów podatkowych są często powszechnie publikowane w celach sprzedażowych na stronach internetowych promotorów oraz w szeroko dostępnych publikacjach o tematyce prawopodatkowej. W ocenie ustawodawcy nie istnieje możliwość prostego połączenia schematu standaryzowanego z konkretnym korzystającym, toteż jego interesy nie są zagrożone, a w szczególności rozwiązanie to nie stanowi naruszenia tajemnicy zawodowej. Istotą tego rodzaju schematów jest właśnie sposób ich konstrukcji, który umożliwia potencjalnie wdrożenie u wielu korzystających bez konieczności dokonywania istotnych zmian i dostosowania do potrzeb konkretnego podmiotu³¹⁸; przykładem schematu standaryzowanego będzie budowa struktury przedsiębiorstwa z wykorzystaniem spółki komandytowo-akcyjnej bądź podatkowej grupy kapitałowej³¹⁹. Ustawodawca wywodzi z powyższej argumentacji wniosek, że skoro schemat podatkowy nie jest ściśle związany z osobą klienta, a jego dane nie zostają ujawnione, to wówczas nie można mówić o naruszeniu tajemnicy zawodowej. Do pewnego stopnia jest to rozumowanie zasadne, natomiast zdaniem autora ocena, czy dany schemat może zostać określony mianem standaryzowanego, jest kwestią wysoce arbitralną z uwagi na nieprecyzyjne przesłanki tej konstrukcji. Należy wskazać, że zgodnie z definicją schematu standaryzowanego musi być on możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmiany jego istotnych założeń³²⁰. o ile w praktyce obrotu gospodarczego będzie to rozwiązanie, które na ogół stosowane jest u nieokreślonej grupy podatników (np. w przypadku leasingu oferowanego przez bank), o tyle odczytując przepis literalnie, schemat ten wystąpi również w przypadku zastosowania go jednocześnie u dwóch bądź trzech podmiotów (np. z tej samej branży) bez konieczności indywidualnego dostosowania. W takiej sytuacji trudno jest zgodzić się ze stanowiskiem, że podatnicy stosujący te rozwiązania wciąż pozostają anonimowi; idąc dalej, możliwe jest również dojście do przekonania, że przy tak wąskiej grupie podmiotów (nawet przy

³¹⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

³¹⁹ Przy założeniu, że występują pozostałe przesłanki warunkujące istnienie schematu podatkowego.

³²⁰ Zob. art. 86a § 1 pkt 11 OP.

przekazaniu zanonimizowanej informacji) możliwe jest naruszenie tajemnicy zawodowej z uwagi na prostą możliwość zidentyfikowania danych podmiotów wykorzystujących schemat.

4. Konstytucyjność przepisów o MDR w kontekście tajemnicy zawodowej a wniosek do Trybunału Konstytucyjnego skierowany przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych

Wskazane w poprzednich podrozdziałach wątpliwości w zakresie prawidłowości uregulowania zagadnień związanych z ochroną tajemnicy zawodowej stały się asumptem do skierowania przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych wniosku do Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie zbadania zgodności z Konstytucją RP przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie związanym z raportowaniem schematów podatkowych, a w konsekwencji - z tajemnicą zawodową obowiązującą doradców podatkowych. Wniosek skierowany został do Trybunału Konstytucyjnego jako załącznik do uchwały KIDP nr 618/2019 z dnia 17 grudnia 2019 roku; jako legitymację do wystąpienia przez KIDP z przedmiotowym wnioskiem wskazano art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 Konstytucji RP oraz art. 51 ust. 1 pkt 1 lit: a, d, g, h, i, k ustawy o doradztwie podatkowym. Wniosek podzielony został na poszczególne kategorie przepisów zawartych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej oraz odpowiadające im naruszenia Konstytucji RP i innych aktów prawnych.

4.1 Uwagi wprowadzające

W pierwszych akapitach wniosku zarysowana została konieczność dbałości o poszanowanie tajemnicy zawodów zaufania publicznego, która stanowi fundament prawidłowej ochrony praw jednostki. Poczynione zostały również uwagi dotyczące możliwości zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i podkreślona została negatywna tendencja do występowania przypadków, kiedy to prokurator próbował zwolnić doradcę podatkowego z tajemnicy zawodowej w trybie art. 180 § 1 k.p.k.³²¹ Zaznaczono również, że klient nie może być uznawany za dysponenta tajemnicy swojego pełnomocnika, a możliwość zwolnienia przedstawiciela zawodu zaufania publicznego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej ma charakter wyjątkowy. Słusznie zwrócono uwagę na analogię powstającą pomiędzy udostępnianiem informacji na podstawie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz przekazywaniem informacji o schematach podatkowych; wskazano jednak wyraźnie, że pomiędzy tymi dwoma przypadkami istnieje wyraźna dysproporcja w zakresie chronionych wartości. Autorzy wniosku podkreślili, że samo podejmowanie czynności noszących znamiona optymalizacji podatkowej nie stanowi przestępstwa; to z kolei wskazuje, że informacje uzyskane za pomocą schematów

³²¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 37 z późn. zm.).

podatkowych nie są „niezbędne”, a jedynie „wygodne” dla organów podatkowych. Zauważono także, że ustawodawca nie ustanowił odpowiedniego trybu i nie wskazał przesłanek uzasadniających zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

4.2. Pierwsza grupa zarzutów – art. 86b, art. 86d i art. 86f Ordynacji podatkowej

Wskazana grupa przepisów dotyczy ściśle obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych przez promotora lub wspomagającego oraz korzystającego (podatnika). Przepisy te zbudowane są podobnie i określają obowiązki i terminy raportowania, regulują zagadnienia związane z tajemnicą zawodową oraz przypadki związane ze zbiegiem terytorialnym bądź personalnym. Art. 86b OP koncentruje się na obowiązkach promotora, art. 86d OP dotyczy wymogów stawianych wspomagającemu, natomiast art. 86f OP stanowi o zakresie informacji przekazywanych przez wskazane wcześniej grupy podmiotów. Poza tematyką wniosku pozostają natomiast zagadnienia związane z obowiązkami raportowymi nałożonymi na korzystającego, który nie jest objęty tajemnicą zawodową. Zgodnie z omawianym wnioskiem, obowiązki wynikające ze wskazanych przepisów są sprzeczne z art. 2 i art. 17 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 i art. 58 ust. 1 Konstytucji RP.

W pierwszej kolejności dokonana została analiza naruszenia art. 2 i 31 Konstytucji RP i wynikającej z nich zasady demokratycznego państwa prawnego, jak również zasad pochodnych; przedstawiona analiza jest w zasadzie zbieżna z wnioskami opisanymi w rozdziale VI niniejszej pracy i opiera się o zasady zaufania jednostki do państwa, lojalności, jednoznaczności i jasności stanowionego prawa oraz przyzwoitej legislacji. Wskazane w rozdziale VI analizy odnieść można w sposób tożsamy do zagadnień związanych z tajemnicą zawodową; sprowadzają się bowiem do ogólnego wniosku, że przepisy o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych są w dużej części niejasne i trudne do jednoznacznego zinterpretowania³²². Jednocześnie autorzy wniosku nie wskazują precyzyjnej relacji naruszenia wskazanego przepisu do poszczególnych jednostek redakcyjnych Ordynacji podatkowej.

W dalszej części wniosku wskazano na art. 17. ust. 1 Konstytucji RP, dotyczący w dużej mierze pozycji prawnoustrojowej samorządów zawodowych oraz specjalnych uprawnień składających się na konstytucyjne prawo do „szczególnej tajemnicy komunikowania się”. Podkreślono również, że w tym kontekście istotne jest umiejscowienie przepisu art. 17 ust. 1 Konstytucji, który usytuowany został w rozdziale I tego aktu, tj. jednostce zawierającej

³²² M. Szulc, *Fiskus milczy w sprawie MDR. Przepisy skomplikowane, interpretacji brak*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8500015,mdr-schematy-podatkowe-interpretacja-indywidualna-kis.html>, (dostęp: 10.08.2022 r.).

najistotniejsze dla państwa rozstrzygnięcia ustrojowe, co wielokrotnie znajdowało potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego³²³. Wynika z tego wyjątkowa rola samorządów zawodowych, których status z pewnością nie może być kwalifikowany tożsamo z instytucjami prywatnymi, reprezentującymi wyłącznie interes zrzeszonych w niej członków. Ta konkluzja prowadzi z kolei do wniosku, że wszelkie zmiany w strukturze samorządów zawodowych są ingerencją w ustroj państwa, a taka wymaga pogłębionej analizy i dokonywana może być jedynie w sytuacjach wyjątkowych, które nie mogą zostać rozwiązane w inny sposób.

Zgodność analizowanych przepisów została także zakwestionowana w kontekście art. 47 Konstytucji RP, w zakresie ochrony prawnej życia prywatnego. Za naruszone dobro należy uznać prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym podmiotom informacji dotyczących osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych osób bądź organów³²⁴, w tym wypadku w zakresie dotyczącym sfery majątkowo-ekonomicznej jednostki. Oczywiście prawo to nie może zostać uznane za absolutne i w określonych wypadkach może ulegać ograniczeniu z uwzględnieniem zasady proporcjonalności. Zbadania wymaga zatem, czy nałożenie na jednostkę obowiązku ujawniania informacji objętych rozdziałem 11a OP jest „niezbędne” – tzn. czy informacje te nie mogą być uzyskane przez organy w toku prawidłowych czynności kontrolnych, czy też jest jedynie „wygodne”³²⁵ – tzn. niekonieczne dla organów władzy. Podkreślony również został fakt, że w działalności prawodawczej konstrukcja pozyskiwania informacji przez organy państwowe jest niestety utrwaloną praktyką, która oprócz walorów *stricte* funkcjonalnych ma niejako uświadomić obywatela o pozycji państwa wobec jednostki. Nadto, wskazano na obowiązek wyraźnego sformułowania przesłanek ingerencji w konstytucyjne prawa obywatelskie i ograniczenia jej do minimum, eliminując swobodę decyzyjną organów administracyjnych. Pozycja prawna doradcy podatkowego łączy się immanentnie ze wskazanymi okolicznościami, bowiem powierzane mu informacje udostępniane są w toku interakcji z klientem. Podkreślono także obowiązek wyraźnego ograniczenia stosowania wykładni przepisów „przyjaznej dla prawa europejskiego” w sytuacji wystąpienia kolizji z normą wynikającą z Konstytucji RP³²⁶. W tym kontekście wskazane zostało, że o ile dyrektywa 2018/822 w art. 8ab ust. 5 nakazuje przestrzeganie tajemnicy zawodowej, to ustawa implementująca obowiązek ten wyłącza³²⁷. Zwrócono także uwagę na fakt,

³²³ Zob. np. Wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5.

³²⁴ M.in. wyrok TK z 16 grudnia 2020 r., SK 26/16, OTK-A 2020, nr 69.

³²⁵ Zob. Wyrok TK z 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

³²⁶ M.in. Wyrok TK z 26 czerwca 2013 r., K 33/12, OTK-A 2013, nr 5, poz. 63.

³²⁷ Autorzy wniosku mieli prawdopodobnie na myśli art. 86b § 7 OP.

że argumentacja historyczna i geograficzna³²⁸ (oraz funkcjonalna i celowościowa) nie może w tym zakresie wyłączać zasady proporcjonalności ani jej zastępować, zwłaszcza gdy przepisy charakteryzują się tak daleko posuniętym stopniem nieprecyzyjności.

Kolejny przepis, który w ocenie wnioskodawców został naruszony przez omawiane ustawodawstwo, to art. 51 ust. 2 Konstytucji RP. Zarzut dotyczący tego przepisu łączy się w sposób oczywisty z poprzednim; dotyczy możliwości pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania danych jedynie w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne dla demokratycznego państwa prawnego. Analizowany przepis Konstytucji RP określa zakres, w jakim organy władzy publicznej mogą zobligować jednostkę do określonego działania pod rygorem sankcji w przypadku niepodporządkowania się; nie chodzi tutaj jedynie o informacje o charakterze intymnym czy prywatnym lecz o wszystkie, których jednostka nie zamierza udostępnić bez swojej zgody – nawet te nieistotne. Przepis ten łączy się ponownie z zagadnieniem „niezbędności” gromadzenia danych, a zatem z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Stwierdzenie nieodzowności pozyskania informacji odbywa się poprzez zestawienie relewantności gromadzonych danych (oraz metod ich pozyskiwania) z celem, któremu ograniczenie autonomii informacyjnej ma służyć. Konstytucja RP nie wskazuje zamkniętego katalogu porównywanych wartości, dlatego właśnie konieczne jest odwołanie się do ogólnej regulacji wynikającej z zasady proporcjonalności. z kolei zgodnie z zarysowaną w rozdziale VI niniejszej pracy konstrukcją, proporcjonalność przejawiała się będzie w realizacji pomniejszych zasad przydatności (do osiągnięcia celu), konieczności (ochrony interesu publicznego) oraz proporcjonalności ciężarów nakładanych na jednostkę³²⁹.

Ostatnim z naruszonych przepisów w tej grupie jest art. 58 Konstytucji RP, gwarantujący wolność zrzeszania się w kontekście samorządu zawodowego. Zagadnienie to jest połączone nierozdzielnie ze wspomnianym wcześniej art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, zapewniającym prawidłowe funkcjonowanie samorządów zawodowych. Słusznie podnosi się, że ograniczenie, a w zasadzie wyłączenie obowiązku respektowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego stanowi jawną ingerencję w wolność zrzeszania się; wprowadzone przepisy powodują oczywistą zmianę tożsamości samorządu zawodowego, która wcześniej dopuszczała możliwość ograniczenia tajemnicy zawodowej tylko i wyłącznie przez władzę sądowniczą, a nie ustawodawczą. Zmieniając tę właściwość, ustawodawca ingeruje w trzon

³²⁸ Zob. fragment uzasadnienia do projektu ustawy implementującej: „W wielu krajach członkowskich OECD wprowadzono inicjatywy dotyczące obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych czy planowaniu podatkowym oraz zgłaszanie ich użytkowników, promotorów i doradców (...)”.

³²⁹ Zob. Wyrok TK z 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, Nr 5, poz. 81.

działalności samorządu doradców podatkowych i przekształca zasady jego funkcjonowania, których fundamentem jest tajemnica zawodowa. Skoro natomiast dyrektywa 2018/822 przewiduje w art. 8ab ust. 5 możliwość zaniechania obowiązku raportowego, to uznać należy, że opisywany zabieg nie wypełnia wymogu zasady konieczności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Problem konstytucyjny dotyczący opisanej grupy przepisów sformułowany został poprzez próbę odpowiedzi na pytanie, czy nałożenie na doradców podatkowych występujących w roli promotorów albo wspomagających obowiązków, o których mowa w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej, narusza konstytucyjny obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej w świetle art. 2, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz czy środki prawne ograniczające tajemnicę zawodów prawniczych są niezbędne dla osiągnięcia celu, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Jako odpowiedź na powyższe wątpliwości wskazano, że w Ordynacji podatkowej nie istnieje żadna procedura analogiczna do art. 180 k.p.k, która umożliwiałaby zwolnienie z tajemnicy zawodowej; potwierdza to fakt, że również klient nie ma prawa zwolnić doradcy podatkowego z jego podstawowego obowiązku. Podniesiono również, że nie istnieje uzasadnienie dla pozyskiwania danych dotyczących optymalizacji podatkowej dokonywanej przez podatników, bowiem nie stanowi ona przestępstwa (z zastrzeżeniem uchylania się od opodatkowania); powyższe z kolei wskazuje na brak konieczności gromadzenia tych danych przez organy administracji skarbowej i nie uzasadnia naruszenia autonomii informacyjnej jednostki. Na poparcie tezy o niekonstytucyjności omawianych obowiązków przywołana została również treść jednego z wyroków TK³³⁰; dotyczył on obowiązku złożenia deklaracji majątkowej przez osoby, które w latach 1996-2001 zataiły swoje dochody, a które miały zostać w ten sposób zachęczone do „samodenuncjacji” skutkującej zwolnieniem z odpowiedzialności karnoskarbowej oraz koniecznością zapłacenia podatku w korzystniejszej stawce. Wyrok ten wpisuje się idealnie w dyskurs dotyczący konstytucyjności przepisów o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych, bowiem dotyczy tej samej sfery chronionej. Zgodnie z cytowanym wyrokiem, wskazany obowiązek sprzeciwiał się zasadzie konstytucyjności, bowiem:

zamierzone potencjalne i hipotetyczne cele usprawnienia pracy aparatu podatkowego pozostają w wyraźnej dysproporcji do ciężaru, jaki stanowi dla osób fizycznych konieczność zgromadzenia niezbędnych danych, opracowania deklaracji, oszacowania całości majątku i wysokie (karalne) ryzyko ich subiektywnie niezawinionej nierzetelności.³³¹

³³⁰ Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83.

³³¹ Ibidem.

4.3. Druga grupa zarzutów – art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 2 Konstytucji RP

Kolejna grupa zarzutów dotyczy właściwie wszystkich przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej z wyłączeniem jednostek analizowanych we wcześniejszym zbiorze. Podstawą analizy jest w tym przypadku ponownie art. 2 Konstytucji RP, ucieleśniający zasadę demokratycznego państwa prawnego. W pierwszej kolejności autorzy wniosku wskazują, że implementowane przepisy wymagały wydania objaśnień podatkowych liczących ponad 100 stron³³², co wskazuje na liczne wątpliwości w zakresie ich zastosowania. Głównymi problemami, które zostały zidentyfikowane w tym obszarze są określenie definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania, wskazanie kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji, sposobu i terminu raportowania, zakresu raportowanych informacji i konsekwencji karnoskarbowych niewypełnienia tych obowiązków przez podmioty zobowiązane. Szczególne wątpliwości budzą obowiązki podmiotów „*in house*”³³³, identyfikacja promotora w przypadku, gdy nie jest nim tylko jeden podmiot, rola promotora w przypadku braku korzystającego i kwestia dolegliwości kar w przypadku zaniechania wypełnienia obowiązków związanych ze stworzeniem tzw. „procedury wewnętrznej”. Wnioskiem płynącym ze wszystkich opisanych okoliczności jest brak jasności, precyzyjności i określoności opisanych przepisów, które to wady nie mogą być usunięte w drodze wykładni systemowej i celowościowej³³⁴; to z kolei powoduje niemożność precyzyjnego ustalenia katalogu sytuacji, w których występuje obowiązek raportowania schematu podatkowego. Wymienione powyżej problemy skutkują naruszeniem zasad wynikających z art. 2 Konstytucji RP, będących składowymi zasady demokratycznego państwa prawa, tj. zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa czy zasady poprawnej legislacji. We wniosku wskazane zostało również naruszenie prawidłowego *vacatio legis*, które zostało omówione w rozdziale VI niniejszej pracy. W kontekście określoności przepisów prawa podatkowego należy wskazać, że słusznie podniesiono argument dotyczący niejasności prawa;

³³² Ł. Zalewski, *Schematy podatkowe – objaśnienia MF to jedno, prawdziwym prezentem jest abolicja*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1396652,schematy-podatkowe-trudnoscirozwiazaniem-jest-abolicja.html> (dostęp: 08.03.2023).

³³³ Podmioty zatrudnione na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych opracowujące schematy podatkowe na potrzeby danego podmiotu, np. doradcy podatkowi lub radcowie prawni wykonujący czynności doradztwa podatkowego w spółce, której przedmiotem działalności nie są czynności doradztwa podatkowego.

³³⁴ Dodatkowym podkreśleniem słuszności wskazanego argumentu jest fakt, że w prawie podatkowym przyjmuje się prymat wykładni językowej, a odstępstwo od tej reguły na rzecz wykładni celowościowej i systemowej możliwe jest tylko w wyjątkowych przypadkach i tylko w sytuacji, gdy wykładnia literalna nie pozwala na prawidłowe zinterpretowanie przepisu – Zob. Uzasadnienie Uchwały Pełnego Składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 14 października 2004 r., III CZP 37/04, OSNC 2005, Nr 3, poz. 42; Wyrok SN z dnia 21 lipca 2004 r., V CK 21/04, OSNC 2005, nr 7-8, poz. 137; Uchwała SN z dnia 20 lipca 2005 r., i KZP 18/05, OSNKW 2005, Nr 9, poz. 74.

stanowi ona pozaustawowe rozszerzenie uprawnień organów, mających stosować niedookreślone przepisy poprzez przyznanie im nadmiernej swobody ustalania zakresu podmiotowego i przedmiotowego znaczenia normy prawnej, a wobec podatników skutkuje niepewnością co do ciążących na nich obowiązków. Określoność ustanowionego prawa należy zatem oceniać każdorazowo w kontekście zasad prawidłowej legislacji, zgodnie z którymi każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie, a zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których racjonalnie działający ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw³³⁵. Ponadto zwrócić należy uwagę na fakt, że niejasności powstałych w prawie podatkowym nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem korzystniejszym z punktu widzenia interesu podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych; przy nierozstrzygalnej wątpliwości, co do powstania obowiązku raportowego należy bezwzględnie przyjmować, że nie powstanie on w stosunku do podatnika. Za taką wykładnią przemawia również utrwalony w prawie podatkowym zakaz rozszerzającego stosowania przepisów w zakresie zwiększenia obowiązków podatkowych jednostki³³⁶. Podniesienia wymaga również, że stopień określoności jest uzależniony od gałęzi prawa; przyjmuje się, że w prawie prywatnym tolerancja ta będzie większa, aniżeli w prawie publicznym, w tym podatkowym. Poziom określoności jest zatem naturalną konsekwencją stopnia dopuszczalności posługiwania się określonymi³³⁷ regułami wykładni w celu rozwiązania powstałych wątpliwości; określoność uzależniona jest od rodzaju wartości, które regulowane są przez poszczególne gałęzie prawa. Prawo podatkowe plasuje się pomiędzy prawem administracyjnym (w którym poziom ten jest najniższy) a prawem karnym, w którym powinien być on najwyższy³³⁸.

4.4. Trzecia grupa zarzutów – art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 22 i art. 65 ust. 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP

W niniejszej grupie przepisów wskazano konkretne jednostki redakcyjne, które w ocenie autorów wniosku są niezgodne z Konstytucją RP oraz wymieniono naruszenia

³³⁵ Zob. Wyrok TK z 16 grudnia 2020 r., SK 26/16, OTK-A 2020, nr 69.

³³⁶ Zob. Wyrok NSA z 5 lutego 2020 r., II FSK 2772/18, LEX nr 3022379.

³³⁷ Np. zakaz stosowania analogii w zakresie wyczerpania znamion czynu zabronionego – por. Wyrok SN z 9 lutego 2021 r., II DK 44/21, LEX nr 3119796.

³³⁸ Zob. Wyrok TK z 18 kwietnia 2018 r., K 52/16, OTK-A 2018, nr 28.

odnoszące się do każdej z nich. W pierwszej kolejności poddano analizie tzw. ogólne cechy rozpoznawcze, zapisane w art. 86a ust. 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Pierwsza z nich kreuje cechę rozpoznawczą schematu podatkowego jako: „zobowiązanie się [promotora albo wspomagającego] do zachowania w poufności wobec osób trzecich, innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej”. W ocenie wnioskodawców, niniejsza cecha narusza art. 17 ust. 1 Konstytucji RP poprzez uznanie za czynność zmierzającą do optymalizacji podatkowej zachowania polegającego w istocie na dochowaniu tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Należy przychylić się do stanowiska wnioskodawców, że określenie takiego sposobu działania jako składową schematu podatkowego powinno być uznane za niezgodne z zasadami wykonywania zawodu doradcy podatkowego oraz przejawiające jawną niezgodność z Konstytucją RP³³⁹. Drugi zarzut wobec opisanej ogólnej cechy rozpoznawczej został podniesiony w kontekście art. 2 Konstytucji RP; wskazano, że takie ukształtowanie przepisów prawa wprowadza podatnika w swego rodzaju pułapkę, polegającą na wykreowaniu u podmiotu korzystającego z usług doradcy podatkowego błędnego przeświadczenia, że mogą mu zostać przekazane informacje poufne dotyczące sytuacji majątkowej i podatkowej, podczas gdy w rzeczywistości doradca jest zobowiązany działać w interesie organów skarbowych, niezależnie od woli i interesów klienta. Zgodzić należy się ze stanowiskiem wnioskodawców, zgodnie z którym przyjęta konstrukcja narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa oraz kreuje uprawnienia o charakterze pozornym albo niemożliwym do realizacji z punktu widzenia prawa; stanie się tak, gdy podmiot profesjonalny będzie zobowiązany do powiadomienia organów skarbowych o rozwiązaniach optymalizacyjnych w zakresie podatków stosowanych przez podatnika. Potwierdzeniem słuszności wskazanych argumentów jest zawarta w jednostce oznaczonej lit. k tego samego przepisu informacja, która wprost wskazuje na „rozsądnie działającego promotora lub korzystającego”, czyli w odniesieniu do korzystającego – każdego podmiotu poszukującego pomocy w zakresie prawa podatkowego. Prawidłowo wskazano również, że istotą zawodu doradcy podatkowego nie jest działanie zmierzające do stworzenia sytuacji, w której podatnik będzie płacił najwyższe możliwe podatki, a znajdowanie dla niego najdogodniejszych rozwiązań w oparciu o bezpieczeństwo powierzonych doradcy informacji zabezpieczonych tajemnicą zawodową. Podatnik nie jest w tym zakresie w stanie przewidzieć nawet skutków konsultacji z doradcą podatkowym, bowiem zgodnie z art. 86a ust. 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej staje

³³⁹ Przy założeniu, że zwolnienie doradcy podatkowego z zachowania tajemnicy zawodowej nie jest możliwe w skutek działania klienta.

się on korzystającym już w momencie przygotowania do wdrożenia uzgodnienia, a zatem czynności będących na etapie dużo wcześniejszym niż uzyskanie korzyści podatkowej.

Kolejnym naruszeniem art. 2 Konstytucji RP wskazanym przez wnioskodawców, tym razem w ujęciu zasady określoności prawa, jest przepis art. 86a ust. 2 Ordynacji podatkowej dotyczący tzw. „kryterium głównej korzyści”. W ocenie wnioskodawców przepis ten, poprzez sposób, w jaki został sformułowany, prowadzi do stanu faktycznego, w którym przekazywane są informacje nie tylko o przypadkach unikania opodatkowania, ale również w przypadkach prawidłowego korzystania z istniejących przepisów prawa, np. W postaci ulg i zwolnień; co prawda, w objaśnieniach wskazano, że „Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „*Innovation Box*”) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR”³⁴⁰, jednak jak pokazuje praktyka, podatnicy przewencyjnie raportują wszystkie rozwiązania, które w jakikolwiek sposób wpływają na zmniejszenie należności publicznoprawnych³⁴¹. Przyczyną dla takiego stanu rzeczy są zapewne dotkliwe sankcje za niedopełnienie obowiązków związanych z raportowaniem, co również zostało wskazane przez wnioskodawców³⁴². Nie można również odmówić słuszności argumentowi wskazanemu we wniosku, zgodnie z którym istnienie schematu podatkowego jest zjawiskiem w dużym stopniu arbitralnym – o czym świadczą chociażby próby podatników w zakresie składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Nadmienienia wymaga, że przekroczenie pewnego poziomu niepewności prawa może powodować niejako „samo w sobie” stwierdzenie ich niezgodności z art. 2 Konstytucji RP³⁴³. Według wnioskodawców redakcja przepisu dotyczącego „kryterium głównej korzyści”, z uwagi na wskazane problemy interpretacyjne, które uniemożliwiają odczytanie z niego jednoznacznych norm prawnych, wypełnia ten przypadek.

Dalsza część wniosku wskazuje na naruszenie konstytucyjnej wolności prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności - wykonywania zawodu przez doradców podatkowych (art. 65 ust. 1 Konstytucji RP). Naruszenie prawa do wykonywania działalności gospodarczej łączy się w sposób nieodzowny z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej; skoro więc zarzucona została niekonstytucyjność ograniczenia obowiązku zachowania tajemnicy przez doradców podatkowych, to naturalną konsekwencją takiego stanu

³⁴⁰ Objasnienia MDR, s.6.

³⁴¹ Zob. Koślicki K., *Na wszelki wypadek firmy wolą raportować wszystko*, <https://www.prawo.pl/podatki/raporty-o-schematach-podatkowych-firmy-skladaja-za-duzo-raportow,496775.html>, (dostęp: 10.08.2022 r.)

³⁴² Ł. Zalewski, *Rośnie liczba składanych informacji o schematach podatkowych*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8413974,mdr-informacja-o-schematach-podatkowych-statystyki.html> (dostęp: 19.05.2022).

³⁴³ Zob. np. Wyrok TK z 17 stycznia 2019 r., K 1/18, OTK-A 2019, nr 6.

rzeczy jest naruszenie prawa do rzeczywistego wykonywania działalności gospodarczej (zawodowej). Ponadto w ocenie wnioskodawców ponownie naruszona została zasada proporcjonalności, wskazana w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, bowiem również w tym kontekście nie znajduje zastosowania reguła konieczności uprawniająca do ograniczenia wolności wykonywania działalności gospodarczej; po pierwsze, przepisy rozdziału 11a OP nie zapewniają ochrony bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób – czyli katalogu dóbr, które zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą TK³⁴⁴ uzasadniają ograniczenie prawa; po drugie, nawet jeżeli uznać, że którakolwiek ze wskazanych wartości podlega w tym zakresie ochronie, to z pewnością może ona zostać zapewniona w sposób mniej dolegliwy dla obywatela.

Kolejny zarzut dotyczy art. 7 i 22 Konstytucji RP, które sankcjonują możliwość ograniczenia wykonywania działalności gospodarczej tylko w drodze ustawy. Jakkolwiek same przepisy ograniczające tajemnicę zawodową doradcy podatkowego - a co za tym idzie wolność wykonywania działalności gospodarczej - zostały umieszczone w ustawie, tak za wątpliwe uznane zostały szczegółowość i kompletność unormowania ustawowego, które w praktyce deleguje ostateczną regulację ograniczenia wolności działalności gospodarczej do organów władzy wykonawczej bądź samorządu lokalnego³⁴⁵. W konsekwencji uznano, że w obecnym kształcie przepisy o obowiązku raportowania schematów podatkowych mają charakter blankietowy³⁴⁶ i o tym, czy dane rozwiązanie stanowi schemat podatkowy, będą rozstrzygać organy administracji skarbowej; sytuacją prawidłową jest natomiast ta, w której fakt ten wynikałby z literalnego brzemienia przepisu. Trudno jest odmówić zasadności wskazanemu sposobowi rozumowania oraz przedstawionej argumentacji. W ograniczonym stopniu kwestia naruszenia art. 22 Konstytucji RP oddziałuje na art. 20 Konstytucji RP z uwagi na ustrojowy charakter wskazanych przepisów. W ocenie autora pracy przywoływanie art. 20 Konstytucji RP nie prezentuje jednak w powyższym zakresie żadnej relewantności; przepis ten określa bowiem jedynie ogólne kierunki i ramy, w jakich prowadzona ma być polityka gospodarcza państwa³⁴⁷.

³⁴⁴ Zob. np. Wyrok TK z 30 września 2015 r., K 3/13, OTK-A 2015, nr 8, poz. 125.

³⁴⁵ Zob. L. Garlicki, *Komentarz do art. 22*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, tom IV, Warszawa 2005, s. 12 i nast.

³⁴⁶ Zgodnie z wyrokiem TK z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91. Przepis blankietowy to m.in. taki, który „(...) odsyła do aktów normatywnych rangi podstawowej”.

³⁴⁷ P. Tuleja, *Komentarz do art. 20*. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–86*. Red. P. Czarny, M. Florczak-Wątor, et al., LEX/el. 2021.

4.5. Czwarta grupa zarzutów - art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej w zw. z art. 17 ust. 1, art. 45 ust. 1 i art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, w związku z art. 2 i wstępem do Konstytucji RP

Ostatnia grupa zarzutów zainicjowana została przez analizę art. 17 i 45 oraz preambuły Konstytucji RP. Głównym argumentem, podnoszonym w świetle wskazanych przepisów, jest naruszenie prawa do rzetelnego i sprawnego procesu poprzez ingerencję w prawidłowe działanie samorządów zawodowych. Argument ten wynika pośrednio z wcześniejszych rozważań, zgodnie z którymi samorząd zawodowy doradców podatkowych jest jedną z fundamentalnych instytucji chroniących podstawowe wartości konstytucyjne. Wskazano również, że choć badanie prawidłowości funkcjonowania organów państwowych nie mieści się w kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, to jednak za pośrednictwem art. 188 ust. 1-3 Konstytucji RP Trybunał ma prawo oceniać, czy przepisy stanowiące podstawę działania tych instytucji zostały skonstruowane w sposób umożliwiający ich prawidłowe funkcjonowanie. Skoro zatem przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej ingerują w działalność samorządu zawodowego, stanowiącego instytucję ochrony praw obywatelskich, to zasadne jest zbadanie przez TK czy podstawy funkcjonowania tego organu nie zostały przez to ustawodawstwo naruszone. W ocenie wnioskodawców ograniczenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego ogranicza ochronę praw obywateli, a zatem przepisy dające umocowanie do takiego działania powinny zostać uznane za niezgodne z Konstytucją RP jako naruszające prawo do rzetelnego procesu sądowego. W ocenie autora pracy w niniejszej argumentacji zabrakło jednak zastrzeżenia, że naruszenie to może wystąpić dopiero na etapie postępowania sądownoadministracyjnego, które w przypadku instytucji obowiązkowego raportowania schematów podatkowych nie jest obligatoryjne; art. 45 ust. 1 Konstytucji RP nie może odnosić się do postępowania administracyjnego ani podatkowego, bowiem w sposób klarowny mowa jest w jego treści o sądach³⁴⁸, a z pewnością nie można przypisać przymiotu „niezawisłości” organom administracyjnym. Słusznie wskazano w dalszej części uzasadnienia, że takie ukształtowanie zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego prowadzi do naruszenia uprawnień kontrolnych sądów administracyjnych, jak również osłabia pozycję procesową podatnika. Przedłożone sądowi informacje o podatniku, które ujawnione zostały przez doradcę podatkowego w trybie przepisów rozdziału 11a OP, powinny bowiem zostać pozyskane dopiero na etapie postępowania sądowego i to tylko w sytuacji, gdy sąd uzna to za zasadne; podejmując stosowną decyzję, sąd winien zwolnić doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy

³⁴⁸ M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016.

zawodowej. Tryb ustanowiony przez przepisy o obowiązku raportowania schematów podatkowych odwraca tę kolejność, przyznając uprawnienia sądu innym podmiotom. Podkreślenia wymaga fakt, że w sytuacji, gdy doradca podatkowy zobowiązany był do ujawnienia określonych informacji dotyczących podatnika w postępowaniu przedsądowym, to zachowanie tajemnicy w procesie sądowym staje się jedynie iluzoryczne i zbyteczne; niedopuszczalna jest sytuacja, że o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej decyduje inny organ niż niezależny od władzy administracyjnej sąd. Dalsze zarzuty odnoszą się do uregulowań art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności³⁴⁹. Przepis ten dotyka podobnej materii, jak art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, poszerzając jednak prawo do sądu o inne składowe w postaci prawa do obrony, zasadę równości broni czy prawo dostępu do adwokata zarówno w sprawach cywilnych, jak i karnych. Ze wskazanego przepisu wnioskodawcy wywodzą prawo do korzystania z profesjonalnej pomocy prawnika; choć zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TK, nie można z tego prawa wywodzić obowiązku do zachowania tajemnicy zawodowej³⁵⁰, to kwestię tę można pośrednio wyinterpretować z powiązanych zagadnień wynikających z art. 17 ust. 1 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

4.6 Stanowisko Prokuratora Generalnego

Zgodnie z art. 42 Ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, prawo uczestnictwa w postępowaniach przed TK przysługuje m.in. Prokuratorowi Generalnemu i Rzecznikowi Praw Obywatelskich (dalej: RPO)³⁵¹. Pismem z 28 września 2020 r. RPO poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu. W piśmie z 26 dnia kwietnia 2023 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny (dalej: PG lub Prokurator). Organ ten zanegował postawione zarzuty niezgodności wskazanego ustawodawstwa z Konstytucją i wniósł o ich oddalenie, a w pozostałym zakresie o umorzenie postępowania. W odniesieniu do obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych, PG stwierdził, że jego szczególna waga nie stanowi przeszkody konstytucyjnej dla wprowadzenia wyjątków od tej zasady przez ustawodawcę. PG uznał, że postanowienia art. 17 ust. 1 Konstytucji nie nakładają na samorządy zawodowe obowiązku wyłącznie ochrony interesów osób wykonujących zawody zaufania publicznego, lecz raczej wymagają uzgodnienia tych interesów z interesem publicznym. W związku z tym mogą istnieć ograniczenia dotyczące zarówno wolności wykonywania zawodu, jak i prowadzenia

³⁴⁹ Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)

³⁵⁰ Zob. Wyrok TK z 2 lipca 2007 r. w sprawie o sygn. K 41/05.

³⁵¹ Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) (dalej: Ustawa o postępowaniu przed TK).

działalności gospodarczej, jeżeli są one uzasadnione interesem publicznym. Zatem PG argumentował, że ze wskazanej jednostki redakcyjnej Konstytucji nie wynika prawo doradców podatkowych do bezwzględnego zachowania tajemnicy zawodowej, a przynależność do korporacji zawodowej nie może być postrzegane samo w sobie jako źródło konstytucyjnych praw. W odniesieniu do pozostałych zarzutów, organ podkreślił, że ograniczenia w prawach i wolnościach określonych w art. 22, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 i art. 65 ust. 1 Konstytucji są dopuszczalne, ponieważ spełniają one warunki określone w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. PG zwrócił uwagę, że celem wprowadzenia zaskarżonych przepisów była implementacja dyrektywy 2018/822, co miało na celu umożliwienie administracji podatkowej wcześniejszego dostępu do informacji o schematach podatkowych mogących stanowić agresywną optymalizację podatkową. Wiedza ta stanowi kluczowy element szybszego wykrywania działań mających na celu negatywne działania podatników oraz eliminację luk w systemie podatkowym, co służy ochronie równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych.

W dalszych wywodach prokurator zaznaczył, że TK nie ma kompetencji do oceny wprowadzanych regulacji podatkowych, ponieważ Konstytucja w art. 84 nie określa materialnych granic tzw. „władztwa daninowego”. Odpowiedzialność za opinię w zakresie tych zagadnień spoczywa więc na parlamencie, a kontrola Trybunału jest uzasadniona jedynie w przypadku rażącego naruszenia konstytucyjnych zasad. W związku z tym PG argumentował, że ocena konstytucyjności zaskarżonych przepisów powinna być przeprowadzona jedynie w kontekście art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, które regulują kwestie związane z władztwem finansowym państwa. Organ również wskazał, że przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych służą ochronie zasad uczciwej konkurencji oraz niedyskryminacji w prowadzeniu działalności gospodarczej, co jest zgodne z art. 20 Konstytucji. Podkreślił, że nieuczciwe praktyki podatników, które mają na celu agresywne planowanie podatkowe, nie mogą być chronione, ponieważ stanowią zagrożenie dla równości i sprawiedliwości w obrocie gospodarczym³⁵².

Ponadto, PG uznał za niezasadny zarzut, jakoby definicja kryterium głównej korzyści zawarta w art. 86a § 2 OP była niejasna i naruszała konstytucyjne standardy określoności przepisów. Zaznaczył, że posługiwanie się wyrażeniami niedookreślonymi jest zabiegiem zgodnym z praktyką legislacyjną, a w kontekście analizowanych przepisów konieczną dla zachowania elastyczności i skuteczności regulacji prawnych.

³⁵² Podobnie: K. Kimla – Walenda, *Tax compliance a regulacje dotyczące raportowania informacji o Schematach podatkowych – perspektywa państw środkowoeuropejskich*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024. s. 84.

W kwestii wprowadzenia nowych przepisów Prokurator uznał, że były one zgodne z wymaganiem odpowiedniego *vacatio legis*, ponieważ obowiązywał 38-dniowy okres przejściowy, co dało czas na dostosowanie się do zmian. PG podkreślił, że pilność wdrożenia nowych regulacji była uzasadniona potrzebą przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu i ochroną stabilności finansów publicznych.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących retroaktywności przepisów, PG stwierdził, że nawet jeśli niektóre przepisy mają charakter retrospektywny lub retroaktywny, to są one konstytucyjnie dopuszczalne, ponieważ służą ochronie interesu publicznego, jakim jest zapewnienie równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych, zgodnie z obowiązkiem implementacji postanowień dyrektywy 2018/822.

4.7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

W dniu 23 lipca 2024 roku ukazało się jednogłośnie rozstrzygnięcie Trybunału³⁵³ stanowiące odpowiedź na wniosek z 2019 roku. W orzeczeniu tym organ uznał za zasadne rozpoznanie merytoryczne części zarzutów, a w pozostałym zakresie skarga została oddalona.

4.7.1 Zarzuty podlegające umorzeniu

Trybunał w pierwszej kolejności zwrócił uwagę na fakt, że zarzuty wnioskodawcy co do stwierdzenia niekonstytucyjności (bądź niezgodności z innymi aktami prawnymi wskazanymi we wniosku) całej instytucji raportowania schematów podatkowych zawartych w rozdziale 11a OP *per se* nie były wystarczająco szczegółowe i nie spełniały wymogów formalnych koniecznych do merytorycznego rozpatrzenia wniosku. W ocenie Trybunału konieczność umorzenia postępowania znajduje poparcie w treści art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu przed TK, bowiem orzeczenie w tym zakresie jawi się jako niedopuszczalne.

Pierwsza grupa zarzutów podlegała umorzeniu z uwagi na fakt braku należytego uzasadnienia niekonstytucyjności przepisów rozdziału 11a OP. W tym zakresie bowiem wnioskodawca skupił się w szczególności na ogólnych kwestiach dotyczących definicji legalnych (np. pojęcia „korzystającego” czy „ogólnej cechy rozpoznawczej”) zawartych wyłącznie w art. 86a OP, nie przedstawiając jednocześnie konkretnych i wyczerpujących dowodów na niekonstytucyjność pozostałych przepisów art. 86b-86o OP. Dodatkowo, zarzuty dotyczące nieproporcjonalności regulacji i naruszenia tajemnicy zawodowej zostały przez organ ocenione jako niewystarczające do uzasadnienia niekonstytucyjności całego rozdziału.

Jednym z kluczowych elementów zaskarżonych przepisów była nieprawidłowa konstrukcja definicji „kryterium głównej korzyści” (art. 86a § OP). Wnioskodawca

³⁵³ Wyrok TK z 23.07.2024 r., K 13/20, OTK-A 2024, nr 66.

argumentował, że jest to pojęcie niejasne i niemierzalne, co w konsekwencji narusza zasady poprawnej legislacji. Trybunał jednak uznał, że samo wprowadzenie nieokreślonego pojęcia nie czyni przepisu niekonstytucyjnym, o ile możliwa jest jego spójna i logiczna interpretacja. W ocenie TK, która wynika z utrwalonej linii orzeczniczej³⁵⁴, jedynie taka redakcja przepisów, która powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji powoduje możliwość uznania danej jednostki redakcyjnej za niezgodną z Konstytucją. Nadto, dopuszczalny stopień niedookreśloności przepisów jest zjawiskiem pożądanym z punktu widzenia zasad techniki prawodawczej, gdyż pozwala na szersze zastosowanie zakresu normy prawnej w zindywidualizowanych przypadkach, co nie byłoby możliwe w przypadku nadmiernie kazuistycznego podejścia prawodawcy. Trybunał zwrócił również uwagę na okoliczność, że konieczność doprecyzowania znaczenia przepisu w toku praktyki organów je stosujących jest naturalnym zjawiskiem występującym w prawie powszechnie stosowanym. Na kanwie niniejszego stanu faktycznego, Trybunał uznał, że pojęcie kryterium głównej korzyści jest możliwe do zinterpretowania w sposób spójny z pozostałymi przepisami, co pozwala na jego stosowanie w praktyce, zatem nie zachodzą w tym przypadku przesłanki do orzeczenia niezgodności z Konstytucją. Organ zwraca również uwagę na istotny fakt, zgodnie z którym wyeliminowanie z obrotu prawnego (poprzez uznanie za niekonstytucyjny) przepisu zawierającego definicję kryterium głównej korzyści powodowałoby sytuację, w której *de facto* każde uzgodnienie, które posiada ogólną cechę rozpoznawczą, musiałyby być traktowane jako schemat podatkowy, co należy ocenić jako zjawisko niepożądane i szkodliwe.

Wnioskodawca zarzucił również, że zaskarżone przepisy naruszają tajemnicę zawodową doradców podatkowych oraz naruszenie zasady swobody działalności gospodarczej, co ma stanowić naruszenie art. 65 ust. 1 Konstytucji oraz art. 17 ust. 1 Konstytucji. W tym kontekście Trybunał zwrócił uwagę na brak konsekwencji w argumentacji wnioskodawcy wobec uzasadnienia poszczególnych elementów wniosku. Każdy wzorzec kontroli wymieniony w punkcie a. petitum wniosku został indywidualnie przeanalizowany i zinterpretowany w kontekście ochrony tajemnicy zawodowej doradców podatkowych. Jednakże, wzorce kontroli zawarte w punktach c.-d., które nie zostały wymienione w punkcie a. petitum, nie zostały przedstawione w treści wniosku. W odniesieniu do preambuły, art. 7, art. 22, art. 45 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 Konstytucji, jak również art. 6 ust. 1 Konwencji, wnioskodawca ograniczył się jedynie do ich wskazania w petitum, przytoczenia ich treści

³⁵⁴ M.in. postanowienie TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. SK 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36 oraz postanowienie z 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17 /16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23.

lub lakonicznego wspomnienia w samym wniosku. W ocenie Trybunału, argumentacja ta była niewystarczająco uzasadniona i nie wskazywała na konkretne przypadki, w których tajemnica zawodowa byłaby faktycznie zagrożona.

Druga grupa zarzutów podlegających umorzeniu została przez TK określona w oparciu o kryterium niemożności wywołania określonych skutków prawnych poprzez wydane orzeczenie. Zagadnienie to łączy się z zarzutem dotyczącym nieprawidłowej długości okresu *vacatio legis* implementowanego ustawodawstwa. Trybunał wskazał w tym zakresie, że ocena długości okresu dostosowania wdrażanego ustawodawstwa nie leży w jego kompetencji, gdyż TK sprawuje jedynie kontrolę hierarchicznej zgodności aktów normatywnych. Dobór odpowiedniego okresu dostosowania przepisów jest natomiast uprawnieniem przynależącym jedynie do władzy ustawodawczej tj. sejmowi i senatowi. Skoro zatem na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy³⁵⁵ zachowany został okres co najmniej czternastodniowy okres *vacatio legis* wejścia w życie prawodawstwa, to z punktu widzenia kontroli TK niemożliwe jest arbitralne stwierdzenie, czy przyjęty czas 38 dni jest terminem właściwym, bowiem w tym przedmiocie decyzję podjąć może jedynie władza legislacyjna. W konsekwencji Trybunał nie byłby w stanie wyeliminować zaskarżonych przepisów z porządku prawnego, jedynie mógłby uznać, że są one niekonstytucyjne w zakresie, w jakim nowelizacja przewidywała ich wejście w życie 1 stycznia 2019 r., co jednak nie powodowałoby wydłużenia okresu *vacatio legis*. Taka działalność TK powodowałaby natomiast niezasadną ingerencję w zasadę trójpodziału władzy poprzez arbitralne określenie przez organ okresu wdrożenia przepisów, co jest z kolei niedopuszczalne z perspektywy zasady państwa prawa. Nadto, Trybunał wskazał, że wnioskodawca nie podał właściwego w jego ocenie okresu przygotowawczego, co dodatkowo wskazuje na brak właściwego uzasadnienia wniosku w tym zakresie. Podkreślono również, że nawet gdyby uznać okres dostosowawczy jako niewspółmierny do złożoności przepisów, to i tak nie stanowiłoby to wyłącznej przesłanki do uznania analizowanego prawodawstwa za niezgodnego z Konstytucją, a to z uwagi na istotność przepisów w kontekście ochrony finansów publicznych.

4.7.2 Zarzuty rozpatrywane merytorycznie

W wyroku wyróżnione zostały dwa obszary podlegające merytorycznemu rozpoznaniu. W pierwszej kolejności zbadana została konstytucyjność art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f OP w związku z art. 86a OP oraz w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 Ustawy o doradztwie

³⁵⁵ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461).

podatkowym, gdzie wzorcem kontroli były przepisy: art. 2 i art. 17 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 i art. 58 ust. 1³⁵⁶ Konstytucji. Drugi obszar badania to przepisy ustawy nowelizującej w kontekście art. 2 i art. 9 Konstytucji.

W przypadku pierwszego z merytorycznie rozpoznanych zarzutów TK wskazał, co następuje. Po pierwsze Organ zdecydował się na łączne badanie wszystkich wskazanych przepisów w związku z art. 86a OP, jako przyczynę wskazując fakt, że przepis ten stanowi jedynie swego rodzaju „słowniczek ustawowy”, więc nie może być oceniany w sposób zindywidualizowany, a jedynie w odniesieniu do obowiązków, które kreowane są na jego podstawie. Trybunał uznał, że ograniczanie tajemnicy zawodowej, choć nie będące wartością bezwzględną musi być określone w przepisach w sposób odpowiednio zrozumiały i precyzyjny, tak aby umożliwić doradcom podatkowym jako przedstawicielom zawodu zaufania publicznego prawidłowe działanie na rzecz jednostki. Wskazane we wniosku przepisy wymogu tego nie spełniają, z uwagi na fakt, że ustawodawca nie określił kryteriów, procedury ani warunków, które miałyby regulować możliwość ograniczenia tajemnicy zawodowej. Okoliczność tę należy poczytać jako wysoce problematyczną, bowiem brak określenia konkretnej formy prawnej zwolnienia z tajemnicy zawodowej przez ustawodawcę oznacza, że zezwala on na możliwość dokonania jej wykonania w dowolny sposób. Taka sytuacja jest niedopuszczalna, ponieważ doradcy podatkowi, zgodnie z ustawą o doradztwie podatkowym i zasadami etyki, mają obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, a ich klienci mają prawo do bezterminowej ochrony poufności przekazywanych informacji. Ze względu na poważne konsekwencje prawne oraz odpowiedzialność spoczywającą na doradcach pełniących rolę promotorów oraz na podatnikach, kwestia zwolnienia z tajemnicy zawodowej i jego zakresu może stać się źródłem konfliktu między stronami, co mogłoby osłabić wzajemne zaufanie klientów do doradców. Okoliczności te należy poczytać jako niezgodne z art. 2 Konstytucji wobec niewypełnienia zasady określoności prawa oraz uniemożliwienia doradcom podatkowym działanie w zgodzie z art. 17 ust. 1 Konstytucji. W ocenie TK wadliwością dotknięte zostały przepisy art. 86b § 4 - 7 OP oraz art. 86d § 5 OP (w stosunku do wspomagających). Trybunał wskazał również, że zarówno przepisy ustawy o doradztwie podatkowym jak i objaśnienia, interpretacje czy też dokumenty o charakterze informacyjnym wydawane przez administrację rządowej nie mogą być uznane za sanacyjne wobec niewystarczającej jakości tekstu prawnego Ordynacji podatkowej. Organ rozpoznał również możliwość naruszenia przez analizowane przepisy art. 47 i 51 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji

³⁵⁶ Art. 58 ust. 1 Konstytucji został uznany przez TK jako nieprawidłowy wzorzec kontroli i w tym zakresie postępowanie zostało umorzone.

RP. Rozważania w tym zakresie oparte zostały o analizowany w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy wyrok TSUE C694/20³⁵⁷, gdzie stwierdzone zostało naruszenie art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej³⁵⁸. W ocenie TK nie można uzasadniać takiego naruszenia koniecznością wdrożenia prawa unijnego, ani też wymogiem zachowania tzw. równowagi budżetowej. Trybunał uważa, że samo odwołanie się do tej zasady nie stanowi wystarczającego usprawiedliwienia naruszenia określonych wolności, szczególnie biorąc pod uwagę istotne braki w standardzie legislacyjnym przepisów, które te wolności ograniczają. Zasada równowagi budżetowej nie powinna być dowolnie rozszerzana ani abstrakcyjnie wykorzystywana jako jedyny argument na rzecz ograniczania konstytucyjnych praw i wolności. W związku z powyższym Trybunał stwierdził, że artykuły 86b, 86d, 86e oraz 86f OP w powiązaniu z art. 86a ordynacji podatkowej oraz z art. 37 ust. 4 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym, w zakresie, w jakim nakładają na doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym, a jednocześnie nie precyzują wystarczająco przesłanek ani procedury wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tej tajemnicy, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji.

Co się tyczy natomiast analizy zgodności z Konstytucją art. 28 ustawy nowelizującej, to wskazania wymaga, że zbadane w tym zakresie zostały ust. 1-4 tej jednostki redakcyjnej. W obszarze ust. 2 i 4 przepisu, TK postanowił o umorzeniu postępowania, decyzję tę argumentując okolicznością, że zaskarżone przepisy regulują obowiązki, które dotyczą korzystającego, a nie promotora, którym może być doradca podatkowy, zatem nie powinny być rozpatrywane z uwagi na brak interesu prawnego KIDP. Nadto, TK zgodził się ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego, który słusznie zauważył, że przepis ten, wbrew twierdzeniom wnioskodawcy, odnosi się wyłącznie do informacji przekazanych przez promotora, a nie wspomagającego.

W dalszej części wyroku zbadane zostały więc ustępy 1 i 3 tego samego przepisu. W zakresie art. 28 ust. 1 ustawy nowelizującej prawidłowość retroaktywności uzasadniona została treścią art. 8ab ust. 12 dyrektywy 2011/16, który również wskazuje datę 25 czerwca 2018 r. jako moment dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem transgranicznych uzgodnień podlegających obowiązkowi zgłoszenia. Pośrednicy oraz odpowiedni podatnicy, w miarę potrzeby, zostali zobowiązani do przekazania informacji o tych uzgodnieniach do 31

³⁵⁷ Sprawa Orde van Vlaamse Balies i inni, C-694/20, Dz. Urz. UE C 128/10 z 12.4.2021 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62020CN0694&qid=1661503344479> (dostęp: 21.08.22) (dalej: Wyrok TSUE C-694/20 z 8.12.2022 r.).

³⁵⁸ Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2016 r. Nr 202, s. 389).

sierpnia 2020 r. Umotywowaniem takiego działania ustawodawcy jest zatem istotny interes publiczny, polegający na konieczności przestrzegania wiążącego prawa międzynarodowego, zgodnie z art. 9 Konstytucji. Z uwagi na fakt, że wnioskodawca nie przedstawił wystarczających argumentów na rzecz niekonstytucyjności przepisów implementujących prawo Unii Europejskiej, Trybunał postanowił również w tym zakresie umorzyć postępowanie.

Inaczej należy natomiast traktować obowiązek wynikający z art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej, a to z uwagi na fakt, że nie znajduje on oparcia w prawie unijnym, bowiem dotyczy tzw. schematów krajowych. W ocenie organu niezasadne jest powoływanie się w tym zakresie na konieczność zachowania tzw. zasady równowagi budżetowej, bowiem po pierwsze nie ma do tego kompetencji, a po drugie niemożliwe jest wykazanie bezpośredniego związku pomiędzy wdrożeniem obowiązku retrospektywnego raportowania schematów krajowych, a wpływami do budżetu państwa. W konsekwencji w ocenie Trybunału trudno zatem uzasadnić, że rezygnacja z retroaktywności przepisów mogłaby doprowadzić do naruszenia zasady równowagi budżetowej, niezależnie od jej interpretacji. W związku tym ustawodawca naruszył kluczową w prawie podatkowym zasadę *lex retro non agit*, a swoich działań nie może w tym zakresie usprawiedliwić ochroną istotnego interesu publicznego, bowiem niemożliwe jest jego dokładne wskazanie. Mając na uwadze powyższe, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż transgraniczny, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, należy uznać za niezgodny z art. 2 Konstytucji.

4.7.3 Skutki wyroku

Podkreślenia wymaga, że analizowane orzeczenie dotyczy jedynie obowiązków promotorów lub wspomagających pełniących zawód doradców podatkowych. W wyniku wydania analizowanego orzeczenia za niezgodne z Konstytucją uznane zostały następujące przepisy: art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f OP w związku z art. 86a OP w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym. Niezgodność orzeczona została w zakresie, w jakim przepisy te tworzą w stosunku do doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek raportowania MDR³⁵⁹ oraz nie formułują w sposób dostateczny przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Wskazane jednostki redakcyjne zostały uznane za niezgodne z: art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji.

³⁵⁹ A. Pokojska, *Skutki wyroku TK. Ekspert: Nikt nie może już zobowiązać doradcę podatkowego do złożenia za podatnika informacji o schemacie podatkowym*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9552998,skutki-wyroku-tk-ekspert-nikt-nie-moze-juz-zobowiazac-doradcy-podatku.html> (dostęp: 16.08.2024).

W zakresie ustawy nowelizującej za sprzeczny z art. 2 Konstytucji uznany został jedynie art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nakłada on na promotora będącego doradcą podatkowym obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny, który został wdrożony przed wejściem w życie ustawy z 23 października 2018 r.

Zgodnie z art. 190 ust. 3 Konstytucji orzeczenie TK wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, chyba, że organ ten określi inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Na kanwie niniejszej sprawy Trybunał nie wskazał innej daty wejścia w życie orzeczenia, zatem przyjąć należy, że ma ono skutek *ex nunc*.

Skutkiem analizowanego orzeczenia będzie ograniczenie obowiązków doradcy podatkowego do przekazania korzystającemu informacji o konieczności zaraportowania danej czynności jako schematu podatkowego, natomiast raport ten nie będzie składany przez niego osobiście, co wydaje się być właściwym kompromisem pomiędzy obowiązkiem zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a interesem fiskalnym państwa. Podkreślenia wymaga, że wskazane rozwiązanie funkcjonuje już częściowo w przepisach i zostało opisane w art. 86b § 4 OP, natomiast dotyczy jedynie sytuacji w której promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Zgodnie z treścią orzeczenia należy uznać, że przepis będzie mógł być stosowany niezależnie od okoliczności zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej dokonanej przez klienta oraz wobec schematów standaryzowanych³⁶⁰. Trybunał wskazuje, że w stanie prawnym powstałym po publikacji orzeczenia, będzie to jedyna możliwość w której organy państwowe będą w stanie pozyskać informacje o schematach podatkowych w uzgodnieniach z udziałem doradcy podatkowego. Nadto, w konsekwencji za nieistniejące należy uznać obowiązki określone w art. 86b § 5-6 i art. 86d § 5 OP w zakresie, w jakim nakłada się na doradców podatkowych obowiązek informowania podmiotów innych niż klienci o okolicznościach związanych z MDR – analogiczny wniosek należy wyciągnąć wobec wymogów kreowanych przez art. 86e OP oraz zakresu informacji wskazywanego zgodnie z art. 86f OP.

Jako istotne jawi się natomiast wyjaśnienie skutków wyroku wobec ustawy nowelizującej. Zgodnie z orzeczeniem art. 28 ust. 3 analizowanej ustawy został uznany za niezgodny z art. 2 Konstytucji wobec tzw. schematów krajowych³⁶¹, które **zostały w pełni wdrożone przed 1 stycznia 2019 r.** Przepis przewiduje natomiast obowiązki raportowe wobec

³⁶⁰ Zob. uzasadnienie do wyroku TK K 13/20.

³⁶¹ A. Pokojska, *Doradcy podatkowi wygrali z fiskusem walkę o MDR*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9552176,doradcy-podatkowi-wygrali-z-fiskusem-walke-o-mdr.html> (dostęp: 13.08.2024).

schematów, w których po 1 listopada 2018 r. **dokonano pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem.** Zauważyć zatem należy, że jeżeli schemat nie został w pełni wdrożony przed 1 stycznia 2019 roku ale w tym okresie dokonana została pierwsza czynność związana z jego wdrożeniem, to wciąż schemat taki będzie musiał zostać zaraportowany według ówczesnie obowiązujących przepisów. Okoliczność ta wynika z faktu, że TK podczas orzekania związany jest granicami zaskarżenia, a wniosek dotyczył schematów wdrożonych przed 1 stycznia 2019 roku, a nie wobec których podjęto pierwszą czynność związaną z ich wdrożeniem w podanej dacie.

5. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Podobnie jak polska Krajowa Izba Doradców Podatkowych na nieprawidłowości dotyczące zagadnienia możliwości naruszenia prawnie chronionej tajemnicy zawodów zaufania publicznego zwróciły również uwagę inne samorzady zawodowe państw członkowskich UE. Na moment tworzenia niniejszej dysertacji, w analizowanej materii dostępne są dwa rozstrzygnięcia TSUE, pierwsze z 2022 roku i drugie z 2024 roku.

5.1 Wyrok C-694/20 z 8 grudnia 2020 roku

Akt inicjujący postępowanie w niniejszej sprawie złożony został do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez belgijski Sąd Konstytucyjny³⁶² przez Belgijskie Stowarzyszenie Doradców Podatkowych i Flamandzką Izbę Adwokacką. Wniosek dotyczył zbadania zgodności przepisu art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822 wobec art. 7 i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do poszanowania życia prywatnego), w kontekście naruszenia przewidzianej prawem krajowym tajemnicy zawodowej podmiotów zaufania publicznego. W dniu 5 kwietnia 2022 r. ukazała się natomiast opinia Rzecznika Generalnego TSUE – A. Rantosa w powyższej sprawie³⁶³. Dokument ten jest mocno rozbudowany i porusza w sposób bardzo dokładny opisaną materię. W ocenie autora zasadne jest zatem przytoczenie najważniejszych fragmentów opracowania i konkluzji. W ocenie rzecznika sam obowiązek raportowania informacji wskazanych w dyrektywie nie powinien być analizowany, bowiem na mocy art. 8ab ust.5 pośrednik jest uprawniony do zwolnienia się ze wskazanej powinności, powołując się na tajemnicę wynikającą z prawa krajowego. Analizie poddać należy zatem jedynie okoliczność w której pomimo zastosowania zwolnienia, pośrednik jest zobowiązany do przekazania informacji do innych podmiotów (innych pośredników albo podatnika), bądź

³⁶² Nid. Grondwettelijk Hof.

³⁶³ Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie C-694/20 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CC0694&from=en#Footnote1> (dostęp z 21.08.22).

do organów administracji skarbowej. Rzecznik zwraca również uwagę na fakt, że w przypadku przekazania informacji pośrednikowi nieobjętemu obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej, ten ostatni będzie zobowiązany poinformować organ nie tylko o istniejącym uzgodnieniu, ale również o udziale w nim pierwotnego pośrednika (objętego tajemnicą). Rzecznik odwołuje się również do podobnej merytorycznie sprawy, na kanwie których zarzucono naruszenie tajemnicy zawodowej w kontekście zobowiązania pełnomocników profesjonalnych do informowania organów o czynnościach mogących nosić znamiona prania pieniędzy bądź finansowania terroryzmu³⁶⁴. W przedstawionych przypadkach uznano zasadność naruszenia, aczkolwiek sprawy te dotyczyły procesów sądowych, a nie etapu postępowania administracyjnego. Z uwagi na fakt, że pośrednik nie występuje jako obrońca w procesie sądowym, a samo raportowanie uzgodnienia nie jest związane z popełnieniem czynu zabronionego, Rzecznik uznał, że obowiązki wynikające z dyrektywy 2018/822 nie naruszają art. 47 Karty Praw Podstawowych UE. W kontekście art. 7 Karty zbadania natomiast wymaga, czy przedstawiciel zawodu zaufania publicznego, działając w roli pośrednika wykonuje zadania związane z tajemnicą zawodową (np. udzielanie porad, czy ocena sytuacji klienta – związane z obroną jego praw), czy też jego rola nie przybiera takiej postaci, a sprowadza się jedynie do doradztwa w zakresie transgranicznego planowania podatkowego. W ocenie Rzecznika, mogą również istnieć sytuacje, gdy przedstawiciel zawodu zaufania publicznego wykracza poza ramy wykonywania zawodu – np. projektując uzgodnienie standaryzowane i wdrażając je u swoich klientów, co z kolei definitywnie wyłącza w tym zakresie obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Słusznie wskazano jednak, że pomimo zachodzących wątpliwości dyrektywa 2018/822 nie różnicuje sytuacji w których możliwe jest ograniczenie zachowania tajemnicy zawodowej, co spowodowane jest zapewne brakiem harmonizacji na poziomie UE oraz częstą niemożność jednoznacznej kwalifikacji działań pośrednika. Kolejną kwestią, która została podniesiona przez Rzecznika jest fakt, że po pierwsze ochronie korespondencji pomiędzy klientem a pełnomocnikiem profesjonalnym, podlega zarówno treść tej korespondencji jak i sam fakt komunikowania się z klientem (istnienie relacji). Nadto, jak prawidłowo zauważa Rzecznik w przypadku poinformowania innego pośrednika o spoczywających na nim obowiązkach, podmiot ten niejako dzieli się z nim swoją oceną w odniesieniu do okoliczności sprawy, wskazując pośrednio że omawiane uzgodnienie zawiera cechy rozpoznawcze, a w konsekwencji jest uzgodnieniem transgranicznym podlegającym raportowaniu. Sytuacja ta jawi się więc jako swego rodzaju „milczące” udostępnienie analizy

³⁶⁴ Art. 2a pkt 5 dyrektywy Rady 91/308/EWG z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (Dz.U. 1991, L 166, s. 77).

faktycznej i prawnej, która stanowi istotę działalności doradczej przedstawiciela zawodu zaufania publicznego. Rzecznik Generalny w końcowych wywodach wskazuje, że choć cel dyrektywy 2018/822 jest uzasadniony interesem ogólnym UE w zakresie eliminowania ryzyka unikania opodatkowania i oszustw podatkowych³⁶⁵ oraz ograniczania możliwości tworzenia struktur optymalizacyjnych³⁶⁶, to naruszenie art. 7 Karty może nastąpić wobec obowiązku ujawnienia danych identyfikacyjnych pośrednika korzystającego z tajemnicy zawodowej wśród informacji, które należy dostarczyć w wykonaniu obowiązku zgłoszenia określonego w art. 8ab ust. 9 akapit drugi i art. 8ab ust. 14 dyrektywy 2018/822. W ocenie Rzecznika zakres udzielanych informacji w tej materii narusza zasadę proporcjonalnej i dopuszczalnej ingerencji w instytucję tajemnicy zawodowej i prawo do poszanowania życia prywatnego. Pogląd ten uzasadniony został jednocześnie argumentem, że tożsamy skutek na gruncie ochrony interesów podatkowych państw zostanie osiągnięty w przypadku, gdy zaraportowany zostanie „abstrakcyjny” schemat podatkowy tzn. schemat niezawierający nazwiska adwokata, a sam opis konstrukcji uzgodnienia i pozostałe dane. Takie uformowanie obowiązku pozwoliłoby na osiągnięcie celu zwalczania agresywnego planowania podatkowego, poprzez ujawnienie danych potencjalnie szkodliwych rozwiązań optymalizacyjnych, zarazem zapewniając prawo do poszanowania tajemnicy zawodowej i życia prywatnego, zagwarantowanego w art. 7 karty. Podsumowując, Rzecznik zwrócił uwagę na pewne niejasności, które mogą powodować sprzeczność wskazanych aktów prawnych, jednakże nie w zakresie wskazanym przez podmioty inicjujące skargę.

W dacie 8 grudnia 2022 roku w przedmiotowej sprawie zapadło rozstrzygnięcie Trybunału UE. W wyroku stwierdzono, że art. 8ab ust. 5 dyrektywy jest nieważny w takim zakresie, w jakim nakłada na adwokata, który pełni rolę pośrednika zwolnionego z obowiązku zgłaszania schematu podatkowego ze względu na tajemnicę zawodową³⁶⁷, obowiązek niezwłocznego informowania każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o obowiązkach wynikających z art. 8ab ust. 6 Dyrektywy³⁶⁸. Trybunał podzielił zatem wnioski płynące z opinii Rzecznika Generalnego co do możliwości naruszenia art. 7 Karty Praw Podstawowych UE w kontekście naruszenia prawa do poufności komunikacji między

³⁶⁵ Tak m.in.: wyrok z dnia 6 października 2020 r., *État luxembourgeois* (Prawo do środka prawnego przeciwko wnioskowi o wymianę informacji w dziedzinie opodatkowania) (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 86–88 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁶⁶ Tak m.in.: wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., *Cussens i in.* (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁶⁷ A. Wesołowska, *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) a prawo UE. Omówienie wyroku TS z dnia 8 grudnia 2022 r., C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies i inni)*. LEX/el. 2022.

³⁶⁸ Podobnie M. Kaszuba, *Tajemnica zawodowa a zgłaszanie schematów podatkowych – wyrok TSUE*. Legalis/el.

adwokatami a ich klientami wobec obowiązku ujawnienia innym pośrednikom tożsamości pierwotnego promotora³⁶⁹, który dokonał zgłoszenia, oraz faktu dokonania wstępnej oceny prawnej uznającej dane uzgodnienie za wymagające raportowania, a także tego, że schemat został skonsultowany z profesjonalnym pełnomocnikiem³⁷⁰.

Sąd jednocześnie odrzucił zarzuty dotyczące naruszenia art. 47 Karty Praw Podstawowych UE w zakresie ochrony prawa do rzetelnego procesu oraz proporcjonalności i adekwatności przyjętych w tym zakresie rozwiązań prawnych w kontekście interesu ogólnego UE³⁷¹. Organ wskazał, że sama przesłanka zwalczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej stanowi uzasadnienie dla ochrony interesu ogólnego UE wyrażonego w art. 52 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE i poparta została utrwalonym orzecznictwem europejskim. Co się tyczy natomiast zagadnienia ochrony prawa do rzetelnego procesu, to w tym kontekście naruszenie również nie mogło nastąpić, a to z uwagi na fakt, że obowiązki na gruncie MDR powstają na etapie przedprocesowym, najpóźniej w momencie, gdy uzgodnienie zostaje sfinalizowane i jest gotowe do realizacji, co oznacza, że analizowane zagadnienia nie dotyczą w jakim aspekcie postępowania sądowego. Za zbyt daleko idącą argumentację uznano, fakt że konsultacje dotyczące uzgodnienia, mogą w przyszłości doprowadzić do sporu sądowego. Na etapie poprzedzającym proces sądowy pełnomocnik nie występuje jeszcze w roli obrońcy, co z kolei prowadzi do jednoznacznego wniosku, że interesy jego klienta nie mogą być w tym obszarze zagrożone, co w konsekwencji oznacza brak naruszenia art. 47 Karty Praw Podstawowych UE.

Najważniejszym skutkiem wynikającym z analizowanego wyroku TSUE jest zwolnienie adwokata z obowiązku informowania pozostałych pośredników zaangażowanych w schemat podatkowy³⁷² o ciążących na nich na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy obowiązkach zgłoszeniowych, jako naruszających prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem³⁷³. Przypomnienia wymaga jednak, że wyrok nie eliminuje

³⁶⁹ E. Prejs, *Reporting Tax Schemes Violates Legal Professional Privilege*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 4, s. 23.

³⁷⁰ Szerzej na ten temat: P. Szymczyk, J. Kalus, *Tajemnica zawodowa profesjonalnych pełnomocników w zakresie obowiązków raportowych MDR w świetle wyroku TSUE o sygn. C-694/20 i stanowiska Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2, s. 32.

³⁷¹ A. Franczak, *Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie raportowania schematów podatkowych narusza art. 7 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 8.12.2022 r., C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in.*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4, s. 8-16.

³⁷² M. Szulc, *TSUE: Belgijskie przepisy o MDR do poprawki*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8605897,mdr-przepisy-belgia-tsue-wyrok.html>, (dostęp: 20.12.2022).

³⁷³ Zob. K. Wawrzonkiewicz, *„Schematy podatkowe a tajemnica zawodowa profesjonalnego pełnomocnika”*, BISP nr 1/2023, Legalis/el.

obowiązków raportowych pośredników w sposób całkowity, a jedynie ogranicza obowiązek wynikający z art. 8ab ust.6 Dyrektywy.

5.2 Wyrok C-623/22 z 29 lipca 2024 roku

Wniosek inicjujący postępowanie w sprawie złożony został ponownie jak w poprzednim przypadku przez belgijskie organizacje prawników (m.in. księgowych, doradców podatkowych i adwokatów). Skarżący żądali stwierdzenia nieważności w całości lub w części ustawy transponującej obowiązek raportowania schematów podatkowych do belgijskiego porządku prawnego. Wobec przepisów sformułowane zostały następujące zarzuty. Po pierwsze art. 6 ust. 3 TUE oraz art. 20 i 21 Karty Praw Podstawowych UE w zakresie respektowania zasady równości i niedyskryminacji poprzez zastosowanie obowiązku raportowania również do innych danin publicznoprawnych niż podatek dochodowy od osób prawnych. Po drugie naruszenie zasady legalności zagwarantowanej przez art. 49 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE i art. 7 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności w zakresie możliwości naruszenia ogólnej zasady pewności prawa oraz prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanych w art. 7 Karty Praw Podstawowych UE i 8 Europejskiej Karty Praw Człowieka z uwagi na nieprecyzyjność kluczowych sformułowań użytych przez Dyrektywę 2018/822. Po trzecie, w zakresie braku precyzyjnego wskazania momentu rozpoczęcia biegu trzydziestodniowego terminu, w którym pośrednik lub właściwy podatnik powinni spełnić obowiązek zgłoszenia uzgodnienia transgranicznego tj. naruszenia art. 49 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE i art. 7 ust. 1 Europejskiej Karty Praw Człowieka jak również prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty Praw Podstawowych UE i 8 Europejskiej Karty Praw Człowieka. Ostatnie dwa zarzuty pokrywają się z wątpliwościami podniesionymi w pierwszym z omawianych orzeczeń w zakresie zgodności art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2018/822 z prawem do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty Praw Podstawowych UE i 8 Europejskiej Karty Praw Człowieka.

Do wskazanych powyżej zarzutów ustosunkował się w opinii z dnia 29 lutego 2024 roku Rzecznik Generalny UE³⁷⁴. W odniesieniu do pierwszej z podniesionych kwestii w opinii wskazano, że nie istnieją jakiegokolwiek racjonalne przesłanki (a przynajmniej nie wykazano ich we wniosku) dla uznania za zasadne twierdzenia jakoby dyrektywa 2018/822 miała mieć zastosowanie wyłącznie do podatku dochodowego od osób prawnych. Z dokumentów powstałych w procesie legislacyjnym, towarzyszącym wdrożeniu omawianej dyrektywy

³⁷⁴ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 29 lutego 2024 r. w sprawie C-623/22, Legalis/el.

wynika wprost, że „obowiązek zgłoszenia może dotyczyć układów, które odnoszą się do każdego rodzaju podatku”, i że „każdy rodzaj podatku lub opłaty może ucierpieć z powodu agresywnego planowania podatkowego”³⁷⁵. Nadto, jako nieuzasadnione należy traktować twierdzenie, że prawodawca unijny miałby wyłączyć spod reżimu przepisów inne daniny publicznoprawne niż wskazane w akcie – cło, akcyza, podatek VAT. Okoliczności te nie mogą również świadczyć w jakimkolwiek zakresie o możliwości naruszenia zasady równości z uwagi na fakt, że takie naruszenie może wystąpić jedynie w sytuacji, gdy porównywalne stany faktyczne są traktowane w odmienny sposób, natomiast odmienne sytuacje są traktowane jednakowo. Zastosowanie Dyrektywy wobec wszelkich podatków mogących przyczyniać się do erozji podstawy opodatkowania jest właśnie ucieleśnieniem opisanej zasady, co więc działanie przeciwne należałoby uznać za zachwianie reguły równości.

W kolejnych akapitach opinii, Rzecznik odniósł się zbiorczo do zagadnienia precyzyjności i jasności przepisów oraz legalności przewidzianych w Dyrektywie kar za niedochowanie obowiązków raportowych w obszarze MDR. Co do drugiego z analizowanych zagadnień, sam autor tekstu przyznaje, że niewielki zakres uznaniowości państw członkowskich wobec transpozycji (lub nawet jego brak) może powodować niezgodność omawianych przepisów z art. 49 Karty Praw Podstawowych UE, a to z uwagi na karnoprawny charakter sankcji oraz brak dostatecznej określoności czynów zabronionych i grożących za nie kar. Jednocześnie Rzecznik wskazuje, że przywołane wątpliwości nie są tak daleko idące, aby nie mogły zostać ustalone w toku przeciętnych zabiegów interpretacyjnych, co z kolei jest naturalnym procesem wykładni i uszczegółowiana prawa. Autor opinii zwraca również uwagę na fakt, że przepisy MDR skierowane są w większości do pełnomocników profesjonalnych co dodatkowo uzasadnia podwyższoną złożoność ustawodawstwa. W dalszych rozważaniach przedstawione zostały argumenty dotyczące nieprawidłowości zarzutów dotyczących braku dostatecznej jasności i określoności przyjętych przepisów. Rzecznik wypowiedział się na temat poszczególnych zwrotów ustawowych, co do których podnoszone zostały wątpliwości w zakresie znaczeniowym, podnosząc, że właściwie każde z użytych pojęć zostało w sposób dokładny zdefiniowane w treści aktu prawnego lub też posiada mniej lub bardziej utrwalone znaczenie wynikające z praktyki stosowanego prawa, tudzież jest możliwe do zinterpretowania przy użyciu podstawowych metod usuwania wątpliwości. Rzecznik podnosi natomiast, że rozbieżności

³⁷⁵ Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2017) 236 final (dokument dostępny jedynie w języku angielskim) s. 38, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0236> (dostęp: 25.08.24 r.).

interpretacyjne budzić może jedynie pojęcie schematu standaryzowanego w zakresie w jakim odnosi się ono do „znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej”, choć i w tym przypadku na kanwie konkretnego stanu faktycznego okoliczności te nie powinny budzić wątpliwości interpretacyjnych, przy czym z pewnością nie są one tak znaczne, aby powodowały nieważność przepisów całego aktu. Podobne wnioski sformułowane zostały w zakresie obliczania trzydziestodniowego terminu do wykonania obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego, zagadnienie to wiąże się z niedookreślonością pojęć: „udostępnienia do wdrożenia”, „przygotowania do wdrożenia” lub „daty dokonania pierwszej czynności służącej wdrożeniu”. Wątpliwości powstać mogą jedynie wobec pojęcia „przygotowania do wdrożenia” ,które w opinii Rzecznika jest jedyną okolicznością, która w sposób niejednoznaczny określa moment rozpoczęcia biegu terminu raportowania. Autor opinii popada w tym zakresie w pewną sprzeczność, wskazując z jednej strony, że taka redakcja przepisu ma na celu wykluczenie zaniechania wypełnienia obowiązków raportowych przez pośredników jako „pretekst” rzekomego lub rzeczywistego braku wiedzy o momencie wdrożenia uzgodnienia, natomiast z drugiej strony wskazując, że tylko funkcjonujące i wykonywane schematy powinny podlegać raportowaniu jako powodujące nadużycia podatkowe. W praktyce może się zdarzyć sytuacja w której pomimo przygotowania schematu do wdrożenia, ostatecznie nie zostanie on zastosowany, co jednak nie będzie oznaczało braku obowiązku jego zgłoszenia przez pośrednika. W takiej sytuacji przytoczona argumentacja Rzecznika wydaje się tracić sens logiczny i prawny.

Wobec ostatnich dwóch pytań Rzecznik odniósł się w sposób zbiorczy koncentrując się na okoliczności naruszenia prawa do poszanowania życia prywatnego w kontekście raportowania MDR. Autor opinii zwrócił uwagę, że po pierwsze ingerencja taka nie jest wykluczona o ile posiada odpowiednie umotywowanie prawne, po drugie musi być ona zgodna z zasadą proporcjonalności, a po trzecie musi znajdować uzasadnienie w kontekście wykonywania interesu ogólnego UE. W ocenie Rzecznika, wszystkie powyższe aspekty zostały spełnione, bowiem ingerencję uzasadnia właśnie Dyrektywa 2018/822 w dostatecznie jasno i precyzyjnie sformułowanych przepisach prawa, nadto spełniona została przesłanka „odpowiedniości” ów ingerencji poprzez ograniczenie udostępnianych danych jedynie do niezbędnych informacji koniecznych dla zidentyfikowania działań zagrażających finansom publicznym, natomiast interesem publicznym UE jest wielokrotnie podnoszony już aspekt walki z agresywną optymalizacją podatkową. Przytoczona argumentacja stanowi w ocenie autora opinii wystarczające uzasadnienie dla uznania zgodności z prawem instytucji raportowania MDR.

Rzecznik Generalny UE zwraca w kolejnych fragmentach opinii uwagę na istotny element pytania nr 4, wskazując na podobieństwo do drugiego z omawianych orzeczeń. Na kanwie poprzedniego wniosku pytanie dotyczące obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej odnoszone było do „adwokata działającego jako pośrednik”, natomiast w niniejszym wniosku zapytano o „pośrednika związanego tajemnicą zawodową pod groźbą sankcji karnych na mocy prawa krajowego”. Okoliczność ta jest nad wyraz istotna, bowiem ścisła wykładnia przepisów nakazywałaby stosować możliwość ograniczenia prawa do powołania się na tajemnicę zawodową wyłącznie do adwokatów³⁷⁶, a nie np. doradców podatkowych bądź innych zawodów zaufania publicznego objętych tajemnicą profesjonalną. Zgodnie ze stanowiskiem autora opinii za ścisłą wykładnią przepisu (tj. stosowaniem zwolnienia jedynie wobec adwokatów) przemawia szereg okoliczności. Najistotniejszą z nich jest argumentacja przywołana w treści wyroku TSUE C-694/20, zgodnie z tym orzeczeniem art. 8 ust. 1 EKPC, chroni „poufność wszelkiej korespondencji między jednostkami i zapewniają wzmocnioną ochronę wymiany informacji **między adwokatami a ich klientami**”. Podobnie art. 7 Karty Praw Podstawowych UE: „obejmuje nie tylko prowadzenie obrony, ale również konsultacje prawne [...] gwarantuje tajemnicę tych konsultacji prawnych i to zarówno w odniesieniu do ich treści, jak i do tego, że mają one miejsce”. W konsekwencji zgodnie z przyjętą również w prawie UE zasadą wykładni wyjątków w sposób ścisły³⁷⁷ zwolnienia te odnoszą się w sposób ewidentny do działalności adwokatów, a nie wszystkich zawodów objętych obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej. Dodatkowym uzasadnieniem dla tego twierdzenia jest spójność prawa UE, gdyż w państwach członkowskich istnieje wiele zróżnicowanych zawodów objętych tajemnicą profesjonalną.

Kończącą rekomendacją Rzecznika Generalnego UE było uznanie wszelkich okoliczności związanych z Dyrektywą 2018/822 jako zgodnych z przytoczonymi przepisami prawa UE.

W ramach wyroku zapadłego w dniu 29 lipca 2024 roku TSUE uznał, że badanie przedstawionych okoliczności nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. W sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., w odniesieniu do podniesionych przez wnioskodawcę przepisów prawa. Trybunał powielił praktycznie w całości wnioski

³⁷⁶ Wyrok TSUE C-623/22 wskazuje, że w przypadku Polski pod pojęciem adwokata rozumie się także radcę prawnego.

³⁷⁷ Np. w wyroku TS z 27.04.2023 r., C-677/21, FLUVIUS ANTWERPEN PRZECIWKO MX, LEX nr 3526017 (zawłaszcza pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

sformułowane przez Rzecznika UE, zatem autor pracy odstąpił od szczegółowej analizy motywów orzeczniczych w tym zakresie. Istotnym *novum* względem pierwszego z omawianych orzeczeń jest dokładne określenie przez organ orzekający zakresu nieważności art. 8ab ust. 5 dyrektywy w świetle art. 7 Karty praw podstawowych UE. Zgodnie z orzeczeniem nieważność ograniczona została wyłącznie do podmiotów, które wykonują działalność profesjonalną zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady³⁷⁸. Zgodnie z tabelą zamieszczoną w przywołanym przepisie w przypadku Polski analizowane wyroki będą miały zastosowanie wyłącznie do adwokatów i radców prawnych. W uzasadnieniu TSUE wskazał na zasadnicze motywy przyjętego rozstrzygnięcia. Trybunał stwierdził, że wykładnia językowa poszczególnych wersji językowej dyrektywy nie pozwala na jednoznaczne określenie zawodów, względem których stosowane powinny być ograniczenia wynikające z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a to z uwagi na zbyt dużą rozbieżność strukturalną zawodów w poszczególnych jurysdykcjach. Pomocna w tym kontekście okazała się być jednak analiza dokumentacji OECD w szczególności zasady 2.4 wzorcowych zasad OECD³⁷⁹. Zgodnie z przywołanym dokumentem prawo do zwolnienia się z obowiązków raportowych obowiązuje jedynie wobec adwokatów i radców prawnych lub innego dopuszczonego przedstawiciela prawnego³⁸⁰. Analogiczne sformułowanie użyte zostało w punkcie 80 części III wzorcowych zasad OECD oraz uwagach do art. 26 modelowej konwencji podatkowej w sprawie podatku od dochodu i majątku przyjętej przez OECD³⁸¹. Trybunał potwierdził również prawidłowość stanowiska Rzecznika Generalnego UE w zakresie stosowania przepisów art. 7 Karty Praw Podstawowych UE oraz art. 8 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. W ostatnich fragmentach podsumowujących orzeczenie TSUE wskazał, na szczególną pozycję adwokata jako współpracownika systemu sprawiedliwości w systemie prawa. Adwokat powinien bowiem świadczyć pomoc prawną na rzecz klienta w sposób niezależny, mając na względzie interes wymiaru sprawiedliwości. Ochrona tej komunikacji jest zrównoważona przez odpowiedzialność zawodową, która jest nałożona i kontrolowana w interesie publicznym. Idea

³⁷⁸ Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. U. UE. L. z 1998 r. Nr 77, s. 36 z późn. zm.).

³⁷⁹ Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures https://www.oecd-ilibrary.org/model-mandatory-disclosure-rules-for-addressing-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures_e3cabd80-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fe3cabd80-en&mimeType=pdf s.20, (dostęp 20.08.2024 r.).

³⁸⁰ Ang. attorney, solicitor or other admitted legal representative.

³⁸¹ OECD, komentarz do art. 26 w odniesieniu do wymiany informacji (pkt 19.4), konwencja modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, 2017.

ta znajduje swoje odzwierciedlenie w tradycjach prawnych wspólnych dla państw członkowskich oraz jest uwidoczniła w porządku prawnym Unii Europejskiej, co zostało jednoznacznie potwierdzone w art. 19 Statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Mając na uwadze powyższe, w odniesieniu do innych profesjonalistów, którzy, pomimo że posiadają kompetencję do reprezentowania stron przed sądem to, nie spełniają wyżej wymienionych kryteriów, co nakazuje ustalić, że brak jest podstaw do uznania nieważności art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 Karty, wobec podmiotów innych niż adwokaci³⁸².

Podobnie jak w przypadku pierwszego z omawianych orzeczeń podniesienia wymaga, że wyrok nie statuuje nowych możliwości zwolnienia się pełnomocników profesjonalnych z obowiązków raportowych, a wręcz możliwości te zawęża jedynie wobec adwokatów. W rzeczywistości należy przyjąć, że analizowany judykant stanowi jedynie uszczegółowienie orzeczenia z 2022 roku w zakresie podmiotów, których dotyczy zakres nieważności art. 8ab ust. 5 Dyrektywy.

6 Tajemnica zawodów zaufania publicznego na tle obowiązków wynikających z dyrektywy 2018/822 w innych państwach

W kontekście niniejszego rozdziału zasadne jest również zbadanie, jak zagadnienie tajemnicy zawodowej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego w kontekście obowiązku raportowania schematów podatkowych zostało ukształtowane w innych państwach członkowskich UE. Problem nadmiernej ingerencji organów administracji skarbowej w tajemnicę zawodową został zauważony przez CCBE³⁸³ już w 2017 roku, kiedy to podjęta została deklaracja w zakresie ochrony tajemnicy zawodowej wskazująca, że coraz częściej przyjmowana praktyka zakłada ujawnianie danych dotyczących postępowania klientów (podatników), co stanowi jawne naruszenie i zagrożenie prawidłowego wykonywania zawodów zaufania publicznego³⁸⁴.

W niniejszej pracy przyjęto podział wybranych państw Unii Europejskiej na dwie grupy. Pierwsza z nich obejmuje kraje, w których implementowano przepisy w sposób tożsamy z ich brzmieniem w dyrektywie 2018/822 (bądź z nieznacznymi zmianami) – są to m.in. Austria, Chorwacja, Czechy, Malta i Słowacja. Druga grupa to kraje, w których

³⁸² M. Pogroszewska, *Raportowanie schematów podatkowych zgodne z prawem UE. Omówienie wyroku TS z dnia 29 lipca 2024 r., C-623/22 (Belgian Association of Tax Lawyers i in.)*. LEX/el. 2024.

³⁸³ ang. *Council of Bars and Law Societies of Europe*.

³⁸⁴ Déclaration du CCBE sur le secret professionnel z dnia 15.09.2017 r., https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_Statements/F_R_DEON_20170915_Statement-on-professional-secrecy_LPP.pdf, (dostęp: 20.08.2022 r.)

porządkach prawnych występują wyraźne odmienności względem aktu źródłowego wynikające z uregulowań wewnętrznych, najczęściej wobec zróżnicowanego ukonstytuowania instytucji tajemnicy zawodowej – są to m.in. Belgia, Bułgaria, Dania, Finlandia czy Hiszpania.

6.1 Jurysdykcje stosujące reżim dotyczący tajemnicy zawodowej w sposób tożsamy bądź zbliżony z brzmieniem dyrektywy 2018/822

Zgodnie z § 11 pkt 1 austriackiej ustawy w zakresie automatycznej wymiany informacji³⁸⁵, pośrednik jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia, jeżeli podlega ustawowemu obowiązkowi zachowania poufności w Austrii i jeżeli nie został z tego obowiązku zwolniony³⁸⁶. Zwolnienia dokonuje podatnik (korzystający) w sytuacji, gdy pośrednik zawiadomi go o fakcie, że obowiązek raportowy może naruszać tajemnicę zawodową. Niestety ustawa nie wskazuje, w jakim trybie dokonuje się zwolnienia z tajemnicy zawodowej przedstawiciela zawodu zaufania publicznego. Wskazano natomiast w § 11 pkt 3 tej samej ustawy, że w przypadku zwolnienia, pośrednik zobowiązany jest do przekazania wszelkich informacji znajdujących się w jego posiadaniu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy natomiast sytuacji, gdy pośrednik nie działa w ramach przepisów prawnych mających zastosowanie do jego zawodu (np. gdy nie jest zrzeszony w samorządzie zawodowym). Zgodnie z dyrektywą 2018/822, jeżeli pośrednik został zwolniony z obowiązku raportowego, musi niezwłocznie poinformować innego zaangażowanego w porozumienie pośrednika (pośredników), a jeżeli pośrednik nie występuje, to musi zawiadomić podatnika³⁸⁷. Ustawa nakłada także na pośrednika obowiązek notyfikacji faktu zwolnienia z obowiązku raportowego do odpowiednich organów państwowych (§ 11 pkt 2). Na żądanie pośrednik musi niezwłocznie przedstawić dowód informacji przekazanych zgodnie ze wskazanymi okolicznościami. Ustawa nie precyzuje jednak, kto może żądać takiego dowodu oraz w jakich okolicznościach. Jest to rozszerzenie treści art. 8ab ust. 4 dyrektywy 2018/822, zgodnie z którym pośrednik jedynie „dysponuje dowodem” dopełnienia obowiązków w zakresie raportowania.

³⁸⁵ Ustawa federalna dotycząca obowiązkowej automatycznej wymiany informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych w dziedzinie opodatkowania (Ustawa o sprawozdawczości UE – EU-MPFG) niem. *Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPFG)*, nr i 91/2019.

³⁸⁶ EU Direct Tax Newsletter, Austrian law implementing DAC6, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/eu-direct-tax-newsalerts/eudtg/austrian-law-implementing-dac6.pdf>, (dostęp: 15.08.2022 r.)

³⁸⁷ Mandatory Disclosure Rules, Austria adopts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/07/mdr-factsheet-austria-july-2020.pdf>, (dostęp: 15.08.2022 r.)

W prawie chorwackim również wprost zastosowano dyrektywę 2018/822; wewnętrzny akt implementujący wskazane ustawodawstwo wskazuje w art. 122 ust. 1 rozporządzenia³⁸⁸, że prawnicy i doradcy podatkowi są zwolnieni z obowiązku przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych, nie czyniąc w tym zakresie żadnych dalszych wymogów³⁸⁹; w szczególności nie wskazuje się trybu ani podmiotu uprawnionego do dokonania zwolnienia (np. klienta). Domniemywać należy zatem, że chodzi tutaj o samodzielną możliwość zwolnienia się wskazanych osób w takim zakresie, w jakim objęte są tajemnicą zawodową. Zgodnie natomiast z art. 122 ust. 2 tego samego rozporządzenia, w dalszym ciągu podmioty zwolnione są zobowiązane do poinformowania innych osób o ciążących na nich obowiązkach raportowych.

Podobna sytuacja występuje w czeskim ustawodawstwie, zgodnie z którym poufność w zakresie raportowania schematów podatkowych zobowiązani są zachować doradcy podatkowi, adwokaci, notariusze i biegli rewidenci³⁹⁰. Jak wskazuje § 14i lit. e tego samego przepisu, z obowiązku raportowego również zwolnione są osoby, które na mocy prawa innego państwa członkowskiego (w zakresie, w jakim ma ono zastosowanie do wymiany informacji dotyczących zgłoszonych uzgodnień transgranicznych) mają obowiązek zaufania poufności. Jest to swego rodzaju rozszerzenie uprawnień przedstawicieli zawodów zaufania publicznego w porównaniu do dyrektywy 2018/822, bowiem zgodnie z art. 8ab ust. 5 tego aktu państwo członkowskie może „przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego (...)”. Czeskie ustawodawstwo rozszerza zatem obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej; nie tylko w zakresie, w jakim reguluje je prawo krajowe, ale również daje możliwość zachowania tajemnicy zawodowej podmiotom, które zobowiązane są do jej zachowania na mocy przepisów innego państwa³⁹¹ (np. w sytuacji, gdy pośrednik będący polskim doradcą podatkowym byłby zobowiązany

³⁸⁸ Rozporządzenie w sprawie zmiany rozporządzenia w sprawie automatycznej wymiany informacji w obszarze podatkowym chor. *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o automatskoj razmjeni informacija u području poreza* (dostęp: 15.08.2022 r.)

³⁸⁹ Zob. *Mandatory Disclosure Rules. Croatia enacts DAC6 transposition bill*, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-croatia-january-2020.pdf>, (dostęp: 15.08.2022 r.)

³⁹⁰ § 14i Ustawy nr 343/2020 z dnia 22 lipca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z implementacją przepisów podatkowych Unii Europejskiej oraz w zakresie unikania podwójnego opodatkowania (ustawa nr 164/2013 o międzynarodowej współpracy w administracji podatkowej i o zmianach w innych powiązanych ustawach), Dziennik Urzędowy Republiki Czeskiej z dnia 14 sierpnia 2020 r.

³⁹¹ *Mandatory Disclosure Rules, Mandatory disclosure rules in the Czech Republic*, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/08/mdr-factsheet-czech-republic-august-2020.pdf>, (dostęp: 15.08.2022 r.)

do raportowania w Republice Czeskiej). Takie rozwiązanie należy ocenić jako działanie mające na celu bardzo daleko idące respektowanie tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego, z uwzględnieniem różnic prawnych występujących w poszczególnych państwach (również spoza UE). Niestety ustawa nie wskazuje, w jaki sposób weryfikowane jest podleganie tajemnicy zawodowej prawa obcego – fakt ten może powodować powstawanie nadużyć bądź nawet paraliżować obowiązek raportowania schematu podatkowego w niektórych okolicznościach. W przypadku zaniechania obowiązku raportowego, podmioty zobowiązane są do poinformowania innych osób o ciąży na nich powinnościach, zgodnie z przepisami ogólnymi.

Niewielkie odstępstwa występują również w prawodawstwie maltańskim, które przewiduje szeroki katalog podmiotów zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej (np. biura rachunkowe)³⁹². Nietypowa sankcja przewidziana została jednak w przypadku, gdy pośrednik, powołując się na tajemnicę zawodową, nie przekazał kolejnym pośrednikom albo podatnikowi informacji w zakresie spoczywających na nich obowiązków w zakresie MDR; w takiej sytuacji pierwotnego pośrednika obciąża obowiązek raportowy i to on jest odpowiedzialny za ewentualne jego zaniechanie³⁹³.

Ostatnim z państw, którego prawodawstwo w zakresie tajemnicy podmiotów wykonujących zawody zaufania publicznego nie wykazuje większych rozbieżności wobec dyrektywy 2018/822, jest Słowacja. W zakresie podmiotów, które objęte są zwolnieniami na podstawie przepisów krajowych (adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, bankierzy), nie występują żadne odmienności; jedyną różnicą jest niedoprecyzowanie terminu, w którym przedstawiciel zawodu zaufania publicznego, korzystający z przywileju zachowania tajemnicy zawodowej, powinien powiadomić pozostałe osoby o ciąży na nich obowiązkach. W prawie słowackim wskazano jedynie, że przekazanie informacji ma nastąpić „bez opóźnienia”³⁹⁴, co może stanowić istotną trudność w nałożeniu kary na podmiot, który nie dopełnił swoich obowiązków. Wskazania wymaga, że władze Słowacji musiały zmierzyć się z problemem związanym z uregulowaniem tajemnicy zawodowej w związku z MDR. W celu podjęcia prawidłowej decyzji zostały podjęte rozmowy z największymi

³⁹² Zob. art. 3 ust. 1 maltańskiej Ustawy o tajemnicy zawodowej z 1994 r. ang. *Professional secrecy act*.

³⁹³ Zob. s. 6 maltańskich Objaśnień do MDR ang. *Guidelines on the Mandatory Automatic Exchange of Information in relation to Cross-Border Arrangements*, <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Documents/Guidelines%20on%20the%20Mandatory%20Automatic%20Exchange%20of%20Information%20in%20relation%20to%20Cross-Border%20Arrangements.pdf>, (dostęp: 16.08.2022 r.)

³⁹⁴ Zob. *Mandatory Disclosure Rules*, Slovakia publishes DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-slovakia-january-2020.pdf>, (dostęp: 13.07.2024 r.)

przedsiębiorstwami stosującymi transgraniczną optymalizację podatkową. Badanie miało na celu uzyskanie odpowiedzi na dwa pytania; po pierwsze, czy podmioty gospodarcze są zwolennikami uchylenia tajemnicy zawodowej prawników i doradców podatkowych oraz po drugie, czy możliwe będzie raportowanie opisanych informacji bez pomocy podmiotów zawodowych. Władze spodziewały się, że przedsiębiorcy będą zwolennikami uchylenia tajemnicy zawodowej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, tak by obowiązek raportowania schematów podatkowych obciążał bezpośrednio profesjonalnych pełnomocników; odpowiedzi były jednak przeciwne. Przedsiębiorcy wskazywali, że konieczne jest zachowanie dotychczasowych obowiązków w tym zakresie. z drugiej strony respondenci wskazywali, że samodzielnie nie będą w stanie w sposób prawidłowy dopełnić obowiązków z tego tytułu wynikających. Opisana sprzeczność w odpowiedziach spowodowała, że ostatecznie Słowacja zdecydowała się na nieingerowanie w przepisy dotyczące tajemnicy zawodowej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego³⁹⁵.

6.2 Jurysdykcje stosujące przepisy dotyczące tajemnicy zawodowej z istotnymi zmianami względem dyrektywy 2018/822

Listę państw, które w sposób istotny dokonały zmian w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego otwiera Belgia. Należy wskazać, że ten kraj prezentuje bardzo stanowcze podejście do wszelkich przejawów optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania; administracja belgijska właściwie zrównuje zachowanie poufności z przeciwieństwem polityki zwalczania przestępczości podatkowej i skarbowej³⁹⁶. Wskazana tendencja wynika m.in. z ujawnienia informacji o nieprawidłowościach podatkowych (tzw. „afery Luxleaks”) i wydanym przez Komisję Europejską orzeczeniem, w którym stwierdzono, że selektywne korzyści podatkowe przyznane przez Belgię w ramach systemu podatku od nadwyżki zysków są niezgodne z unijnymi zasadami pomocy państwa³⁹⁷. Występowanie tak daleko idących nieprawidłowości poprzedzone było również przyjęciem rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 roku, zgodnie z którą domagano się wprowadzenia dotkliwych sankcji m.in. dla przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, które w przypadku udowodnienia

³⁹⁵ A. Szakács. *Legal Professional Privilege and DAC 6, Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2020*, s. 10, https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/BPF/2020/ZBORNÍ_K_BPF_FINANC_KO_AJ_2020_-final_final.pdf, (dostęp: 16.08.2022 r.).

³⁹⁶ Zob. J. Kalus, *Wybrane aspekty optymalizacji podatkowej*, op.cit., s. 29.

³⁹⁷ State aid: Commission concluded Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_42, (dostęp: 21.08.2022 r.)

stosowania nielegalnych metod unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego mogły prowadzić nawet do pozbawienia prawa wykonywania zawodu³⁹⁸.

Skutkiem wyżej przedstawionych nieprawidłowości jest surowe ukształtowanie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez belgijskich przedstawicieli zawodów zaufania publicznego. Przejawia się ono przede wszystkim w wyłączeniu tajemnicy w przypadku, gdy dochodzi do tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej³⁹⁹; zgodnie z uzasadnieniem dla projektu ustawy transponującej dyrektywę 2018/822 do belgijskiego prawa federalnego, tajemnicą zawodową objęte są

(...) wyłącznie porady prawne, z wyłączeniem planowania podatkowego o potencjalnie agresywnym charakterze oraz samo agresywne planowanie podatkowe. Tylko w odniesieniu do czynności doradczych i związanych z ustaleniem sytuacji prawnej podatnika oraz jego obroną w procesie sądowym możliwe jest prawne zwolnienie z obowiązku sprawozdawczego wobec pośrednika.⁴⁰⁰

Pojęcia agresywnej optymalizacji podatkowej bądź agresywnego planowania podatkowego nie zostały precyzyjnie zdefiniowane w ustawodawstwie belgijskim; zgodnie z oficjalnymi odpowiedziami belgijskiego Ministerstwa Finansów „(...) nie istnieją definicje pojęć "schemat" i "agresywne planowanie podatkowe" ani w Dyrektywie [2018/822], ani w prawodawstwie DAC6. Potencjalnie agresywne schematy planowania podatkowego są bowiem coraz bardziej złożone i stale ewoluują, toteż niemożliwe jest ich opisanie w jednej definicji.”⁴⁰¹. Kolejnym, nietypowym rozwiązaniem zaimplementowanym do belgijskiego ustawodawstwa jest brak możliwości zwolnienia się z obowiązku raportowego przez pośrednika w sytuacji, w której obowiązek raportowania dotyczy tzw. uzgodnień gotowych do wprowadzenia na rynek, których istnienie jednocześnie powoduje obowiązek składania raportu kwartalnego. Uzgodnienia, o których mowa to odpowiednik uzgodnienia standaryzowanego, o którym mowa w dyrektywie 2018/822⁴⁰². Obowiązek składania raportu co trzy miesiące wynika co prawda z treści dyrektywy 2018/822⁴⁰³, natomiast nie wydaje się, aby sam akt unijny wyłączał obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej względem tych

³⁹⁸ Pkt. 165 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)) Dz. Urz. UE C 366/51 z 27.10.2017 r.

³⁹⁹ Mandatory Disclosure Rules, Belgium enacts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-factsheet-belgium-january-2020.pdf>, (dostęp: 21.08.2022 r.)

⁴⁰⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., *Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, (dalej: uzasadnienie projektu ustawy belgijskiej).

⁴⁰¹ Ficonet plus, DAC 6 – Oświadczenie o porozumieniach transgranicznych, *Faq : dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières articles 326/1 à 326/10 du code Des impôts sur les revenus mis a jour au 15.06.2020*, s. 11.

⁴⁰² Art. 1 ust. 1 lit. b pkt 24 dyrektywy 2018/822.

⁴⁰³ Art. 1 ust. 2 dyrektywy 2018/822.

powinności, ustanawiając zwolnienie w sposób ogólny – co zostało już dokładnie opisane w pkt 3 niniejszego rozdziału. Prawodawca belgijski wyjaśnia natomiast, że „(...) w przypadku urzędów rynkowych obowiązek składania kwartalnych sprawozdań nie może być przerzucony na podatnika, gdyż nie posiada on informacji niezbędnych do sporządzenia tego sprawozdania, nie można zatem przyznać zwolnienia pośrednikowi z tego obowiązku. Zwolnienie nie może oznaczać także zniesienia obowiązku zgłaszania, gdyż byłoby to sprzeczne z celem dyrektywy, a ponadto sama dyrektywa nie pozostawia miejsca na dowolność”⁴⁰⁴. Uznano zatem, że wobec rozwiązań standaryzowanych zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest niezasadne z dwóch względów. Po pierwsze - z punktu widzenia praktycznego - podatnik za pewne nie posiada informacji o uzgodnieniu standaryzowanym, toteż nie będzie w stanie złożyć raportu w sposób prawidłowy i rzetelny; po drugie, w ocenie ustawodawcy belgijskiego obowiązek składania raportu co trzy miesiące wyklucza w tym zakresie obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Autor nie podziela wskazanego stanowiska w zakresie braku „dowolności” pozostawionej przez ustawodawcę unijnego; wskazano już bowiem, że dyrektywa 2018/822 przyznaje zwolnienie z obowiązków raportowych w każdym przypadku, gdy zgodnie z prawem krajowym może zostać naruszona tajemnica zawodowa, co może mieć miejsce również w przypadku raportowania przez pośrednika schematu standaryzowanego. Za słuszny jednak należy uznać drugi z podniesionych argumentów; zgodzić również należy się z poglądem, że redakcja przepisów dyrektywy umożliwia taką interpretację intencji prawodawcy unijnego. Wskazanej interpretacji nie podzielają również przedstawiciele Belgijskiego Stowarzyszenia Doradców Podatkowych⁴⁰⁵, którzy w publikacji zatytułowanej „List od szkodnika do lidera” wskazują, że poprzez umożliwienie niedochowywania tajemnicy doradcy podatkowego „ (...) ustawodawca wyśmiewa tzw. charakter porządku publicznego tajemnicy zawodowej, który polega na niewzruszalności tej instytucji.”⁴⁰⁶.

Kolejnym państwem, które zastosowało diametralnie odmienne rozwiązania jest Bułgaria. Należy wskazać, że tajemnicą zawodową w zakresie raportowania MDR nie są objęci bułgarscy doradcy podatkowi niebędący prawnikami⁴⁰⁷; drugim odstępstwem jest fakt, że w przypadku powołania się na tajemnicę zawodową, osoba zwalniana się ma obowiązek

⁴⁰⁴ S. 22 uzasadnienia projektu ustawy belgijskiej.

⁴⁰⁵ ang. *Belgian Assosiation of Tax Lawyers*.

⁴⁰⁶ *Woord van de voorzitter, Belgian Association of Lawyers*, https://www.tiberghien.com/images/publications/BATL_-_NIEUWSBRIEF_2020_2.pdf, (dostęp: 21.08.2022 r.)

⁴⁰⁷ EU mandatory disclosure rules (DAC6) — transposition and reporting overview, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/02/eu-mandatory-disclosure-rules-dac6-transposition-and-reporting-overview.pdf>, (dostęp: 22.08.2022 r.)

zawiadomić o tym fakcie nie tylko dalszych pośredników, ale również odpowiednie organy administracji podatkowej⁴⁰⁸. Wskazania wymaga, że w bułgarskim porządku prawnym nie występuje zawód doradcy podatkowego w rozumieniu polskich przepisów; istnieją co prawda księgowi i doradcy, którzy specjalizują się w zagadnieniach podatkowych, jednakże nie funkcjonują oni jako przedstawiciele odrębnego zawodu objętego obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej. W praktyce zatem obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie obowiązków raportowych MDR dotyczy jedynie adwokatów⁴⁰⁹. Środowisko adwokackie, podobnie jak w innych państwach UE, podnosi zarzut naruszenia tajemnicy adwokackiej w przypadku dopełnienia obowiązków MDR. Zgodnie ze stanowiskiem bułgarskiej Naczelnej Rady Adwokackiej, obowiązek ujawniania informacji, zwłaszcza wobec organów administracji podatkowej, stanowi poważnie naruszenie poufności adwokata, w wyniku czego wpływa ono również na obronę praw i interesów osób fizycznych i prawnych⁴¹⁰. Podobne stanowisko w zakresie tajemnicy zawodowej adwokatów – pełniących rolę doradców podatkowych - wyraża również Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe (IFA⁴¹¹) oddział w Bułgarii, choć wskazuje jednocześnie, że „(...) przywilej adwokata [tajemnica adwokacka] rozciąga się na treść i kierunek danej konsultacji, a nie na sam fakt, że dana osoba zwróciła się do adwokata o poradę i pomoc prawną”. Odmienne zatem niż w opinii Rzecznika Generalnego TSUE przedstawiciele bułgarskiego IFA przyjmują, że objęta tajemnicą jest jedynie merytoryczna część porady, a nie sam fakt uczestnictwa adwokata w uzgodnieniu. Inaczej wskazana organizacja odnosi się natomiast do roli księgowego; wskazuje, że „(...) obawy, że zawód księgowego „został zredukowany do podstawowego informatora, który nie szanuje swoich klientów i nie przestrzega etyki zawodowej” są raczej przesadzone”. Taki pogląd wynika z opinii, że jedynie w niewielu przypadkach księgowy będzie objęty obowiązkiem raportowania jako pośrednik, toteż dane klientów będą ujawniane tylko w nielicznych sprawach. Wskazane powyżej stanowiska wskazują na fakt, że choć środowiska prawnicze w sposób konserwatywny ustosunkowują się do zagadnienia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez swoich przedstawicieli, to IFA wydaje się akceptować wskazane obowiązki względem pozostałych podmiotów nieobjętych tajemnicą. Poważne wątpliwości budzi w opisanym zakresie obowiązek informowania organów administracji

⁴⁰⁸ § 1 ust. 13 Dekretu nr 294 o zmianach i uzupełnieniach Kodeksu Postępowania Podatkowo-Ubezpieczeniowego z dnia 23 grudnia 2019 roku.

⁴⁰⁹ Prawo bułgarskie nie przewiduje odpowiednika polskiego radcy prawnego – Zob. https://e-justice.europa.eu/content_legal_professions-29-bg-maximizeMS-pl.do?member=1

⁴¹⁰ https://www-tita-bg.translate.google.com/translate/free/taxes/675?_x_tr_sl=bg&_x_tr_tl=pl&_x_tr_hl=pl&_x_tr_pto=sc (dostęp 22.08.22 r.)

⁴¹¹ Ang. *International Fiscal Association*.

podatkowej o skorzystaniu z prawa do zwolnienia z obowiązku raportowania; zgodnie z argumentacją przytoczoną przez Rzecznika Generalnego TSUE, ujawnienie danych pośrednika i samego istnienia jego relacji z klientem może prowadzić do naruszenia tajemnicy zawodowej.

Następnym państwem, które zakwalifikowane zostało do grupy państw opisywanych w niniejszym rozdziale jest Dania. Duńskie prawodawstwo reguluje obowiązek raportowania przez przedstawiciela wolnego zawodu w sposób zgoła odmienny, zwłaszcza wobec założeń belgijskich. Prawnicy w Danii, zgodnie z § 129 ustawy o wymiarze sprawiedliwości⁴¹² oraz § 152 kodeksu karnego⁴¹³, podlegają szczególnemu reżimowi zachowania poufności, który przewiduje karę grzywny albo pozbawienia wolności wobec osoby, która w sposób nieuprawniony ujawnia lub wykorzystuje informacje poufne, z którymi zapoznała się podczas pełnienia funkcji publicznych, również wykonywania zawodu adwokata. Nadto, zgodnie z § 126 ust. 1 ustawy o postępowaniu sądowym wskazano, że prawnicy muszą zachowywać się zgodnie z dobrą praktyką prawniczą, o której mowa w § 170 ust. 1 tego aktu⁴¹⁴; w tym zawiera się obowiązek prawnika do zachowania tajemnicy odnośnie tego, o czym powziął wiadomość w związku z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania poufności nie jest jednak bezwzględny, np. Wyklucza go obowiązek udzielenia informacji w przypadku wystąpienia okoliczności opisanych w przepisach ustawy o praniu pieniędzy⁴¹⁵.

Rozdział V duńskiego Rozporządzenia w sprawie zgłaszania systemów transgranicznych⁴¹⁶ zawiera szczególne zasady obowiązujące prawników w zakresie raportowania. Wskazania wymaga, że zasady zgłoszenia schematu transgranicznego nie dotyczą sedna relacji poufności między prawnikiem a odpowiednim podatnikiem; w związku z tym prawnicy nie są w sposób zupełny zwolnieni z obowiązku sprawozdawczego, ale zamiast tego muszą przestrzegać zasad określonych w rozdziale V wspomnianego rozporządzenia. Ustawodawstwo duńskie przewiduje inne sytuacje, w których pośrednik będzie mógł zwolnić się z obowiązków związanych z raportowaniem MDR.

⁴¹² Duń. *Retsplejeloven*, <https://danskelove.dk/retsplejeloven> (dostęp: 23.08.22 r.) – zgodnie ze wskazanym przepisem: „Odpowiednie przepisy Kodeksu karnego stosuje się do adwokatów i ich upoważnionych pełnomocników, partnerów, pracowników i innych osób wykonujących w inny sposób zawód prawniczy”.

⁴¹³ Duński Kodeks karny nr 1028 af 22/08/2013 *Bekendtgørelse af straffeloven*.

⁴¹⁴ Przepis wskazuje, że jedną z dobrych praktyk jest odmowa ujawnienia informacji pozyskanych od klienta w toku świadczonej pomocy prawnej – przekazania informacji może jednak żądać sąd w postępowaniu, zwalniając przedstawiciela zawodu zaufania publicznego z obowiązku zachowania tajemnicy.

⁴¹⁵ Zob. § 1 pkt 14 Duńska Ustawa o środkach zapobiegawczych przeciwko praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ustawa o praniu pieniędzy) nr 1782 af 27/11/2020 *Bekendtgørelse af lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask og finansiering af terrorisme (hvidvaskeloven)*.

⁴¹⁶ Duńskie Zarządzenie wykonawcze w sprawie zgłaszania schematów transgranicznych nr 1634 af 27/12/2019, *Bekendtgørelse om indberetning af grænseoverskridende ordninger*).

W przeciwieństwie do legislacji belgijskiej, pośrednik wykonujący zawód zaufania publicznego będzie zwolniony z obowiązku raportowania, gdy podatnik, którego obsługuje będzie dokonywał czynności związanych z optymalizacją podatkową, które noszą znamiona działania przestępnego. Dopełnienie powinności związanych z raportowaniem będzie konieczne, gdy optymalizacja jest legalna.

Wskazana zależność ilustrują poniższe przykłady⁴¹⁷:

Przykład 1 - Prawnik jest odpowiedzialny za raportowanie

Duński podatnik jest właścicielem holdingu, który regularnie wypłaca dywidendy. Duńska spółka holdingowa podlega opodatkowaniu podatkiem od dywidend w Danii. Duński prawnik pomaga podatnikowi ułożyć strukturę udziałów w taki sposób, aby powstał zysk kapitałowy wolny od podatku wskutek skorzystania ze zwolnienia podatkowego od wypłacanych międzynarodowo dywidend.

W ten sposób powstaje schemat transgraniczny z uwagi na fakt, że głównym celem programu jest uzyskanie zwolnienia podatkowego od dywidend. Oznacza to, że schemat podlega raportowaniu, ponieważ: spełnione jest kryterium celu podstawowego [kryterium głównej korzyści] oraz schemat spełnia cechę B.2⁴¹⁸.

Uzgodnienie podlega raportowaniu, a zgłoszenie schematu nie będzie obciążało klienta, ponieważ schemat nie zawiera nielegalnych elementów [pośrednik nie może powołać się na tajemnicę zawodową]. W związku z tym prawnik musi postępować zgodnie z procedurą raportowania.

Przykład 2 - Prawnik jest zwolniony z obowiązku raportowania

Duński podatnik ma duży majątek osobisty ulokowany w depozytach papierów wartościowych i rachunkach depozytowych w instytucji finansowej w Szwajcarii. Od 2018 roku Szwajcaria zaczęła automatycznie przysyłać do Danii informacje o rachunkach finansowych duńskich podatników w Szwajcarii w ramach tzw. „Common Reporting Standard”⁴¹⁹.

Podatnik zwraca się do swojego prawnika i oświadcza, że nie jest zainteresowany bieżącym informowaniem duńskich organów podatkowych o jego majątku w Szwajcarii, w związku z czym rozważa przeniesienie „pro forma” z Danii. Zamiast tego prawnik zaleca klientowi skorzystanie z „Programu zamieszkania dla inwestycji - RFI”⁴²⁰ (wiele jurysdykcji oferuje w wielu różnych wariantach takie systemy, w których cudzoziemcy w zamian za inwestycje w danej jurysdykcji mogą uzyskać status „rezydenta” w danej jurysdykcji i posiadać „certyfikat rezydencji” wystawiony jako dowód).

Klient decyduje się na „program RFI”, co oznacza, że musi nabyć nieruchomość do życia o określonej wielkości / wartości w danej jurysdykcji i zamieszkać tam przez co najmniej 30 dni w ciągu każdego roku kalendarzowego. Adwokat pomaga, poprzez kontakt z pośrednikiem w obrocie nieruchomościami i kolegą

⁴¹⁷ Przykłady pochodzą ze strony https://tax.dk/jv/ab/A_B_1_2_9_5_4_1.htm, (dostęp: 24.08.2022 r.)

⁴¹⁸ Uzgodnienie, które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku.

⁴¹⁹ Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 359/1 z 16 grudnia 2014 r.)

⁴²⁰ Niektóre jurysdykcje oferują w wielu różnych wariantach systemy, w których cudzoziemcy w zamian za inwestycje poczynione w danym państwie mogą uzyskać status „rezydenta” w danej jurysdykcji i posiadać „certyfikat rezydencji” wystawiony jako dowód. Zob. np. Ruda E., *15 best countries with citizenship or residence permits by property investment*, <https://immigrantinvest.com/blog/10-countries-offering-citizenship-or-residence-permit-for-investment-in-real-estate-en/> (dostęp: 23.08.2022 r.)

z zagranicy, w zwykłej obsłudze prawnej związanej z nabyciem nieruchomości. Klient wskazuje, że chce spełnić wymóg zamieszkania.

Jednak prawnik jest świadomy, że klient zamierza przedstawić swoje „zaświadczenie o rezydencji” swojej szwajcarskiej instytucji finansowej jako dowód, że klient jest obecnie rezydentem i rezydentem podatkowym w danej jurysdykcji. Niniejszym klient zamierza uzyskać niejako pozorne zaświadczenie o rezydencji, aby informacje o jego majątku w Szwajcarii trafiły do danej jurysdykcji zamiast do Danii, niezależnie od tego, czy istnieje jego pełne zobowiązanie podatkowe wobec Danii. Jest to zatem uzgodnienie transgraniczne, które - niezależnie od odpowiedzi szwajcarskiej instytucji finansowej na przedstawione zaświadczenie o rezydencji - podlega obowiązkowi zgłoszenia, ponieważ spełnia cechy D I⁴²¹. Prawniki o tym wie lub powinien wiedzieć.

Jednak zgłoszenie schematu obciążałoby klienta, bowiem zgodnie z prawem szwajcarskim istnieją sankcje za celowe wprowadzenie w błąd instytucji finansowej w tym kontekście, co jest wymogiem Common Reporting Standard. W tej sytuacji prawnik jest zobowiązany zachować poufność i nie będzie mógł dopełnić obowiązków raportowych, a powinność ta przejdzie na podatnika.

Z powyższych przykładów wynika zatem, że tajemnica zawodowa zobowiązuje przedstawiciela zawodu zaufania publicznego do zachowania w poufności okoliczności, które mogą powodować odpowiedzialność karną jego klienta. W ocenie autora rozwiązanie takie jest zasadne; odnosząc je do analizy poczynionej przez Rzecznika Generalnego TSUE uznać należy, że w sytuacji, gdy pośrednik posiada wiedzę dotyczącą nielegalnej działalności podatnika występuje on bezsprzecznie w zakresie objętym tajemnicą zawodową (np. tajemnicą adwokacką). Odmienne uregulowanie wskazanej kwestii stawiałoby pod znakiem zapytania zasadność funkcjonowania zawodu adwokata, skoro byłby on zobowiązany do denuncjowania nielegalnych działań klienta; takie ukształtowanie obowiązków stanowiłoby jawne pogwałcenie prawa do obrony w mogącym wystąpić procesie sądowym. Przedstawiciele duńskich zawodów prawniczych nie poruszają natomiast kwestii objętej wnioskiem we wspomnianej już sprawie o sygn. C-694/20, tj. W zakresie naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wobec konieczności poinformowania dalszych pośredników o spoczywających na nich powinnościach.

Przedostatnim państwem, w którym obowiązek zachowania poufności przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego został ukształtowany w sposób nietypowy, jest Finlandia. Fińskie prawo wyróżnia trzy kategorie prawników, których dotyczy kwestia zachowania tajemnicy zawodowej - są nimi adwokaci, radcowie prawni (zawodowi)⁴²²

⁴²¹ Uzgodnienie, którego skutkiem może być obejście obowiązku dokonania zgłoszenia zgodnie z przepisami wdrażającymi ustawodawstwo Unii lub równoważnymi porozumieniami w sprawie automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych«, w tym porozumieniami z państwami trzecimi lub uzgodnienie, które wykorzystuje brak takich przepisów lub porozumień.

⁴²² w Finlandii tytułem „radcy prawnego” może posługiwać się również osoba, która świadczy usługi doradztwa podatkowego bez odpowiednich uprawnień albo osoba posiadająca wykształcenie prawnicze, ale niewpisana na listę adwokatów (np. z uwagi na zbyt krótkie doświadczenie zawodowe).

i państwowi radcowie prawni⁴²³. Doradcy podatkowi (niewykonujący powyższych zawodów) i prawnicy niemieszczący się w powyższych kategoriach zawodów nie są objęci tajemnicą zawodową, a tym samym nie mogą zwolnić się od obowiązków raportowych⁴²⁴; w zakresie statusu doradcy podatkowego występuje zatem podobna sytuacja, jak w prawie bułgarskim. Wskazane rozróżnienie jest istotne, bowiem obliguje zakres możliwości zwolnienia się od obowiązków raportowych. § 6 USP⁴²⁵ zakreśla w tej materii krąg podmiotów zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie MDR. W przypadku adwokatów obowiązek poufności będzie najszerszy; tajemnicą objęta będzie każda informacja, która pozyskana została w toku wykonywania zawodu, bez żadnych ograniczeń⁴²⁶; inaczej sytuacja będzie wyglądała wobec licencjonowanych radców prawnych i państwowych radców prawnych. Zgodnie z fińskim Kodeksem postępowania sądowego, tajemnicą objęta jest każda informacja, którą radca pozyskał w toku rozprawy, udzielania porad prawnych na etapie postępowania przygotowawczego oraz sądowego, jak również w celu wszczęcia lub uniknięcia postępowania sądowego⁴²⁷. Podkreślenia wymaga jednak, że we wskazanym zakresie ujawnia się kolejna odmienność opisywanego systemu prawnego; wskazane okoliczności zwalniają radców z obowiązku ujawniania informacji tylko w zakresie postępowania sądowego albo przygotowawczego bądź w celu uniknięcia procesu. Pogląd taki znajduje również potwierdzenie w fińskich objaśnieniach podatkowych⁴²⁸. z powyższej analizy należy wyciągnąć ogólny wniosek, że radca prawny nie będzie zwolniony od obowiązków raportowych chyba, że powinności te wystąpiły w związku z informacjami związanymi z postępowaniem sądowym bądź przygotowawczym; taka sytuacja będzie raczej rzadkością. Nadmienienia wymaga również, że fakt zwolnienia z tajemnicy w dalszym ciągu obliguje pośrednika do wskazania ogólnych danych dotyczących uzgodnienia, m.in. danych identyfikacyjnych pośrednika, wskazania cech rozpoznawczych, daty realizacji

⁴²³ Państwowi doradcy prawni to prawnicy lub adwokaci zatrudnieni przez państwowe biura pomocy prawnej. Są urzędnikami państwowymi powołanymi przez Ministra Sprawiedliwości. Do wymogów kwalifikujących na urząd państwowego doradcy prawnego należy dyplom magistra nauk prawnych oraz odpowiednie doświadczenie w prowadzeniu praktyki adwokackiej lub orzekaniu w sprawach sądowych. Wielu państwowych radców prawnych posiada także honorowy tytuł magistra prawa z ukończoną aplikacją sądową.

⁴²⁴ Zob. Rozdział 4.3.1. fińskich objaśnień podatkowych w zakresie DAC6 nr VH/1283/00.01.00/2020, *Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt*, (dalej: fińskie Objasnienia podatkowe).

⁴²⁵ Ustawa o porozumieniach sprawozdawczych w zakresie podatków fińskich z dnia 30.12.2019/1559, *Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla*, (dalej: fińska Ustawa o MDR).

⁴²⁶ Zob. sekcja 5c Ustawy o adwokaturze fińskiej nr 12.12.1958/496, *Laki asianajajista*.

⁴²⁷ Rozdział 17 sekcja 13 fińskiego Kodeksu postępowania sądowego nr 1.1.1734/4, *Oikeudenkäymiskaari*.

⁴²⁸ Rozdział 4.3.1 fińskich objaśnień podatkowych: „W praktyce radca zwolniony z obowiązku udzielania informacji nie jest zobligowany do udzielania informacji m.in. w przypadku zakazu składania zeznań związanych z procesem. z uwagi na fakt, że obowiązek raportowy musi zostać wykonany na ogół przed wszczęciem jakiegokolwiek postępowania tj. najpóźniej na etapie realizacji pierwszego etapu uzgodnienia to zazwyczaj radca nie zostanie zwolniony z obowiązku raportowego”.

najwcześniejszego etapu aranżacji, przepisów krajowych, na których opiera się uzgodnienie, wartości porozumienia oraz innych państw, których porozumienie dotyczy⁴²⁹. Pośrednik może zwolnić się z obowiązku przekazania niektórych z wymienionych powyżej danych, jeżeli w jego ocenie naruszają one tajemnicę zawodową, składając jednocześnie wyjaśnienia do odpowiednich organów administracji podatkowej przed końcem okresu sprawozdawczego⁴³⁰. Fińskie objaśnienia podatkowe wskazują również, że minimalnym zakresem raportowania, z którego pośrednik nie może zostać zwolniony, jest podanie informacji w przedmiocie zanonimizowanego podsumowania treści uzgodnień podlegających zgłoszeniu oraz zanonimizowany ogólny opis istotnych transakcji lub uzgodnień, jak również informacji o kraju UE, w którym dany podatnik ma siedzibę podatkową⁴³¹. Pośrednik zwolniony z obowiązku zgłoszenia musi ponadto zawsze informować kolejnego pośrednika lub odpowiedniego podatnika o powiązanim obowiązku zgłoszenia lub o numerze referencyjnym uzgodnienia otrzymanym od administracji podatkowej⁴³².

Ostatnim państwem, którego przepisy zostaną poddane analizie jest Królestwo Hiszpanii. Implementacja dyrektywy 2018/822 do prawa hiszpańskiego została dokonana za pośrednictwem ustawy 10/2020 z dnia 29 grudnia 2020 roku⁴³³. W opisanym ustawodawstwie można zaobserwować dwie zasadnicze kwestie, które odróżniają je od dotychczas omówionych jurysdykcji; pierwszą z nich jest fakt, że w prawie hiszpańskim promotor nie ma w żadnym przypadku prawa do zwolnienia się z obowiązku raportowania MDR ze względu na tajemnicę zawodową. Wskazany wniosek wynika wprost z postanowienia dodatkowego nr 23 ust. 2 do ustawy nr 58/2003⁴³⁴. Podany przepis stanowi, że:

Każda osoba, która jest pośrednikiem w rozumieniu dyrektywy Rady 2011/16/UE, niezależnie od prowadzonej działalności, i która udzielała porad w odniesieniu do projektowania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wykonania lub zarządzania wykonaniem uzgodnienia transgranicznego określonego w dyrektywie, wyłącznie w celu oceny zgodności takiego uzgodnienia z mającymi zastosowanie przepisami i bez dążenia do wdrożenia takiego uzgodnienia lub ułatwiania jego wdrożenia, jest zwolniona z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, o którym mowa w art. 8ab ust. 5 tej dyrektywy.

Ustawa posługuje się określeniem „pośrednik”; analizując jednak zakres czynności, które mogą być podjęte, aby podmiot mógł skorzystać ze zwolnienia w zakresie obowiązku zachowania

⁴²⁹ Rozdział 4.3.2. fińskich Objasnień podatkowych.

⁴³⁰ Ibidem.

⁴³¹ Ibidem.

⁴³² § 5 fińskiej Ustawy o MDR.

⁴³³ Ustawa 10/2020 z dnia 29 grudnia zmieniająca ustawę 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. o podatkach powszechnych, transponująca dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie automatycznej i obowiązkowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, dotyczącą mechanizmów transgranicznych podlegających raportowaniu, Dziennik Ustaw Królestwa Hiszpanii z dnia 30.12.2020 r. numer 340.

⁴³⁴ Ustawa 58/2003 z dnia 17 grudnia o podatku ogólnym, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

tajemnicy zawodowej, o której mowa w art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822 należy dojść do wniosku, że przepis ten opisuje działanie wspomagającego, a nie promotora⁴³⁵. Należy także zwrócić uwagę na fakt, że ustawa wyłącza dodatkowo pewne czynności dotyczące wspomagającego, które przewidziane zostały w dyrektywie 2018/822, tym samym tworząc nową definicję w tym zakresie. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 pkt b ppkt 21 dyrektywy, wspomagający to:

(...) osoba, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego.

Definicja zawarta w prawie hiszpańskim różni się od tej przedstawionej w dyrektywie w trzech aspektach. Po pierwsze - przypisanie danemu podmiotowi roli wspomagającego nie zobowiązuje go do znajomości okoliczności faktycznych i posiadania wiedzy fachowej wymaganej do świadczenia usług specjalistycznych (doradczych); po drugie - hiszpańska definicja uznaje za wspomagającego jedynie osobę, która udziela porad w zakresie dotyczącym uzgodnienia, natomiast zgodnie z definicją zawartą w dyrektywie 2018/822 wspomagający może również udzielać pomocy albo wsparcia w zakresie uzgodnienia. Po trzecie, definicja zawarta w prawie hiszpańskim wydaje się zawężać merytoryczny katalog porad, które mogą zostać udzielone w zakresie działalności wspomagającego; definicja hiszpańska stanowi bowiem, że chodzi o porady „(...) dotyczące wyłącznie oceny zgodności uzgodnienia z mającymi zastosowanie przepisami bez dążenia do wdrożenia takiego uzgodnienia lub ułatwienia jego wdrożenia (...)”, natomiast dyrektywa 2018/822 pozwala również, aby porady te dotyczyły „(...) opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia (...)” projektowanego uzgodnienia. Ustawodawca unijny w sposób wyraźny pozwala na świadczenie porad w zakresie dążenia do bądź ułatwienia wdrożenia uzgodnienia. z powyższej analizy wyciągnąć należy wniosek, że definicja wspomagającego zawarta w dyrektywie 2018/822 obejmuje swoim zakresem szerszy katalog podmiotów, niż ta wskazana w hiszpańskiej ordynacji podatkowej; skutkiem takiego działania jest zakwalifikowanie wszystkich podmiotów wykraczających poza wąski katalog czynności do grona promotorów, a w konsekwencji - wyeliminowanie możliwości powoływania się na tajemnicę zawodową. Dalsza część hiszpańskiej definicji wskazuje, że pośrednik związany tajemnicą zawodową może zostać zwolniony z obowiązku

⁴³⁵ w rozumieniu polskiej Ordynacji podatkowej.

jej zachowania na podstawie należycie przekazanego przez zainteresowanego podatnika upoważnienia; nie wiadomo natomiast, czy ta część przepisu dotyczy każdego pośrednika (w rozumieniu dyrektywy), czy też odnosi się jedynie do pośrednika (*de facto* wspomagającego) w rozumieniu analizowanego przepisu. Zwolnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej może bowiem sugerować, że jest on nią objęty. Należy zatem ustalić, jak w prawie hiszpańskim rozumie się w sposób ogólny pojęcie pośrednika. Zgodnie z art. 45 ust. 4 lit. a) ppkt. 1 i 2 dekretu nr 1065/2007 z dnia 27 lipca 2007 roku (z późniejszymi zmianami)⁴³⁶ pośrednikiem jest:

1) Każda osoba lub podmiot, który projektuje, wprowadza na rynek, organizuje, udostępnia do wykonania lub organizuje wykonanie mechanizmu transgranicznego podlegającego ujawnieniu informacji. 2) Każda osoba lub podmiot, który wie lub co do którego można zasadnie przypuszczać, że wie, iż zobowiązał się do udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub doradztwa w odniesieniu do projektowania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do realizacji lub zarządzania realizacją mechanizmu transgranicznego podlegającego ujawnieniu informacji.

Jest to zatem powielenie definicji pośrednika zawartej w dyrektywie 2018/822. Co ciekawe, punkt II wstępu do ustawy implementującej dyrektywę 2018/822 do prawa hiszpańskiego wskazuje, że:

(...) w granicach prawnych wyznaczonych przez nasz [hiszpański] system prawny uznaje się obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej do celów wspomnianych wyżej obowiązków sprawozdawczych w odniesieniu do wszystkich osób uznanych za pośredników zgodnie z dyrektywą i świadczących neutralne doradztwo związane z uzgodnieniem, które ogranicza się wyłącznie do oceny jego zgodności z obowiązującymi przepisami (...).

Wskazany fragment wydaje się całkowicie przeczyć definicji pośrednika przyjętej w dekreście nr 1065/2007. Co więcej, ustawa implementująca nie wskazuje odrębnej definicji pośrednika poza opisaną wcześniej, zawartą w postanowieniu dodatkowym nr 23 ust. 2 do ustawy nr 58/2003. Jednakże z uwagi na fakt, że dyrektywa 2018/822 implementowana została w drodze ustawy, a definicja pośrednika została uregulowana w dekreście królewskim, zważając na hierarchię aktów prawnych w Hiszpanii prymat należałoby przyznać ustawie⁴³⁷; z drugiej strony nie konstruuje ona definicji pośrednika, lecz wskazuje, które podmioty są zwolnione z obowiązku raportowania. Użycie spójnika „i” wydaje się tworzyć pewną sprzeczność wewnętrzną. Jak zostało wcześniej wskazane, zakresy obu definicji nie pokrywają się; należy zatem uznać, że intencją ustawodawcy hiszpańskiego było odniesienie się do definicji zawartej w dyrektywie jedynie w takim zakresie, w jakim jest ona możliwa do pogodzenia z czynnościami z zakresu doradztwa mającymi na celu ustalenie zgodności z prawem

⁴³⁶ Dekret królewski 1065/2007 z dnia 27 lipca, który zatwierdza ogólne przepisy dotyczące działań i procedur w zakresie zarządzania podatkami i kontroli oraz opracowywania wspólnych zasad dotyczących procedur składania wniosków podatkowych.

⁴³⁷ Zob. https://e-justice.europa.eu/content_member_state_law-6-es-pl.do?member=1 (dostęp: 24.08.22 r.)

uzgodnienia. Wskazane rozbieżności nie pozwalają na ostateczne stwierdzenie, czy podatnik ma prawo zwolnić promotora od obowiązku raportowego, jeżeli występowałoby zagrożenie naruszenia tajemnicy zawodowej. Możliwe jest także we wskazanym kontekście poddanie analizie prawodawstwa regulującego prawo wykonywania zawodu adwokata w Hiszpanii. Zgodnie z art. 542 ust. 3 ustawy nr 6/1985 z dnia 3 lipca 1985 r. (z późniejszymi zmianami)⁴³⁸, adwokat zachowuje w tajemnicy wszystkie fakty i wiadomości, o których dowiedział się w związku z którymkolwiek ze sposobów wykonywania zawodu i nie może być zmuszany do zeznawania na ich temat. Przepis ten wydaje się jednak odnosić wyłącznie do kwestii postępowania sądowego, ewentualnie przygotowawczego i eliminować jedynie możliwość przesłuchiwania adwokata w toku tego procesu na opisaną okoliczność. Bardziej istotny wydaje się być art. 22 ust. 1 dekretu nr 135/2021 z dnia 2 marca 2021 roku⁴³⁹, który stanowi prawne zatwierdzenie statutu hiszpańskiego odpowiednika Naczelnej Rady Adwokackiej. Zgodnie ze wskazanym przepisem, obowiązek i prawo do zachowania tajemnicy zawodowej przez adwokata obejmuje wszystkie fakty, komunikaty, dane, informacje, dokumenty i propozycje, które poznał, wydał lub otrzymał w swojej praktyce zawodowej. Należy więc stwierdzić, że przepis ten obejmuje swoim zakresem kwestię obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych MDR. We wskazanym kontekście istotny jest również ust. 6 tego samego artykułu, zgodnie z którym adwokat jest zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w stosunku do klienta, pod warunkiem, że klient wyraźnie go do tego upoważnił. Systemowa wykładnia wskazanych przepisów prowadzi do wniosku, że zwolnienie może nastąpić również w stosunku do promotora; należy jednak ponownie zaznaczyć służebną rolę dekretów królewskich względem ustaw. Druga odmienność implementacyjna polega natomiast na zupełnie odmiennym działaniu ustawodawcy hiszpańskiego, które ujawnione zostaje w pierwszej części analizowanej definicji wspomagającego. Przepis wskazuje bowiem, że zwolnieni są „(...) ci, którzy są uznawani za pośredników na mocy dyrektywy 2018/822, niezależnie od prowadzonej działalności”. z powyższego wynika, że zwolnione od obowiązku raportowania są wszystkie podmioty, niezależnie od wykonywanej działalności gospodarczej albo zawodowej (nie muszą to być przedstawiciele zawodów prawniczych bądź doradcy podatkowi), jeżeli udzieliły porady co do uzgodnienia nie wykraczając poza ramy wskazane w definicji. W ocenie autora pracy takie postępowanie odznacza się jawnym dysonansem logicznym, zarówno w zakresie słuszności ustanowionego prawodawstwa, jak i zgodności z dyrektywą 2018/822. Należy

⁴³⁸ Hiszpańska Ustawa o sądownictwie 1 lipca 1985 r., *Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial*.

⁴³⁹ Dekret królewski 135/2021 z dnia 2 marca, zatwierdzający Statut Ogólny Hiszpańskiego Zawodu Prawniczego.

wskazać, że definicja pośrednika została skonstruowana w prawie hiszpańskim w sposób niezwykle zawiły i sprzeczny wewnątrznie oraz diametralnie odmienny od wzorca wskazanego w dyrektywie 2018/822. Sama prawidłowość implementacji art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822 wydaje się budzić uzasadnione wątpliwości, bowiem zgodnie ze wskazanym dekretem adwokat powinien móc zwolnić się z obowiązku raportowego w sytuacji, gdy naruszona zostaje tajemnica zawodowa. Wydaje się również, że niemożliwe będzie w tej sytuacji bezpośrednie powołanie się pośredników na uprawnienie wynikające z art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2018/822; z treści przepisu bowiem wynika, że państwa członkowskie nie są zobligowane do przyjęcia środków pozwalających na zwolnienie się z obowiązków raportowych, gdy naruszają one tajemnicę zawodową określoną w przepisach krajowych.

7. Stanowisko przedstawicieli zawodów prawniczych i naukowców w zakresie raportowania MDR w kontekście obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej

7.1 Informacje wstępne

W kontekście niniejszej pracy jako zasadne jawi się przeprowadzenie badania wśród osób wykonujących zawody zaufania publicznego, które zobligowane są do stosowania analizowanych przepisów w codziennej praktyce. Dodatkowym uzasadnieniem przemawiającym za badaniem jest fakt, że zgodnie z informacjami przedstawionymi w rozdziale VI niniejszej pracy konsultacje społeczne z przedstawicielami zawodów, które obciążone zostały obowiązkami wynikającymi z MDR, nie były przeprowadzone w sposób wyczerpujący.

Badanie zostało przeprowadzone poprzez pozyskanie danych w toku anonimowej ankiety. Taki sposób prowadzenia badań został przyjęty z uwagi na fakt, że pierwotne założenie dokonywania wywiadów nie spotkało się z aprobatą większości respondentów; przedstawiciele zawodów prawniczych argumentowali swoje stanowisko faktem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej oraz niechęcią do utrwalania swojego wizerunku bądź wypowiedzania się o zagadnieniach związanych ze sprawami swoich klientów. Anonimowe badanie pozwoliło na wyeliminowanie wskazanych wątpliwości, co doprowadziło do uzyskania prawidłowych danych, których jakość nie została w żaden sposób obniżona.

Celem badania było uzyskanie od respondentów informacji w zakresie znajomości przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, jasności ich sformułowania, przydatności funkcjonalnej wskazanych przepisów, praktyki związanej z wykorzystaniem przepisów oraz stosunku do kwestii zachowania tajemnicy zawodowej. W ankiecie poproszono respondentów o wyrażenie odpowiedzi w formie zakreślenia na arkuszu ankiety odpowiednich odpowiedzi wyrażających ich stosunek do postawionego zagadnienia w formie odpowiedzi

„tak” albo „nie”, zakreslenia skali „1-5”, zakreslenia przedziału bądź określenia charakteru implementacji przepisów MDR w innych państwach w sposób „ściśły” albo „szeroki”.

Badanie zostało przeprowadzone na przedstawicielach zawodów związanych z raportowaniem MDR, tj. adwokatach, radcach prawnych, doradcach podatkowych i biegłych rewidentach; każdą grupę respondentów reprezentowało 10 osób. Autor pominął w badaniu notariuszy i przedstawicieli zawodów bankowych oraz ubezpieczeniowych, ponieważ nie był w stanie uzyskać odpowiedzi od odpowiedniej liczby respondentów, co mogło spowodować niereprezentatywny wynik. W niniejszym rozdziale nie zostały również przedstawione wyniki badań dotyczących księgowych i naukowców, bowiem nie są oni objęci tajemnicą zawodową.

Ankiety składały się z 10 pytań zamkniętych. Formularz dla adwokatów i radców prawnych został skonstruowany w sposób tożsamy, bowiem na podstawie ustawy o doradztwie podatkowym podmioty te mają takie samo prawo do prowadzenia działalności w zakresie prawa podatkowego.

7.2. Wyniki badań

Prowadzący badanie otrzymał odpowiedzi od wszystkich uczestników badania; wszystkie arkusze zostały wypełnione w sposób prawidłowy. Wyniki badania co do każdej grupy ankietowanych zostaną omówione osobno wraz z analizą liczby poszczególnych odpowiedzi respondentów.

7.2.1 Adwokaci i radcowie prawni

Pierwsze pytanie dla tej grupy respondentów brzmiało: „Czy słyszał/a Pani/Pan o obowiązku raportowania schematów podatkowych MDR (tj. o przepisach rozdziału 11a Ordynacji podatkowej)”. W przypadku adwokatów siedmiu respondentów odpowiedziało na wskazane pytanie twierdząco, a trzech przecząco. Radcowie prawni udzielili natomiast ośmiu odpowiedzi twierdzących i dwóch przeczących. Kolejne pytanie dotyczyło stopnia znajomości przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej w skali 1-5, gdzie cyfra 1 oznaczała „nie wiedziałem/łam o istnieniu takiego obowiązku”, a cyfra 5 – „znam wszystkie obowiązki wynikające dla mojego zawodu z przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej”. Żaden z respondentów w przypadku obydwu zawodów nie zaznaczył odpowiedzi „5”. Dwóch radców prawnych i trzech adwokatów wskazało cyfrę „1”, czterech adwokatów i pięciu radców prawnych wskazało cyfrę „2”, dwóch adwokatów i trzech radców prawnych wskazało cyfrę „3”, a jeden adwokat wskazał cyfrę „4”. Następne pytanie dotyczyło znajomości kar, które mogą zostać nałożone na adwokata bądź radcę prawnego za niedopełnienie obowiązków

związanych z raportowaniem MDR; w przypadku adwokatów pięciu respondentów odpowiedziało na wskazane pytanie twierdząco i pięciu przecząco. Radcowie prawni udzielili natomiast siedmiu twierdzących odpowiedzi i trzech przeczących. Czwarte pytanie dotyczyło określenia skali przejrzystości i precyzyjności przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Trzech adwokatów i dwóch radców prawnych wskazało na cyfrę „1”. Trzech adwokatów i sześciu radców prawnych zaznaczyło odpowiedź „2”. Trzech adwokatów i dwóch radców prawnych zaznaczyło odpowiedź „3”. Kolejne pytanie odwoływało się do wiedzy respondentów z zakresu określania rozwiązań mogących stanowić przykład schematu podatkowego. Trzech adwokatów i dwóch radców prawnych odpowiedziało przecząco na zadane pytanie. Następne pytanie odwoływało się do kwestii zalecania klientowi zastosowania znanych rozwiązań mogących stanowić schemat podatkowy. Tylko jeden respondent odpowiedział na wskazane pytanie twierdząco – adwokat, który w pytaniu nr 2 zaznaczył cyfrę „4”; wszyscy pozostali respondenci odpowiedzieli na to pytanie przecząco. Kolejne pytanie dotyczyło kwestii wdrażania zaleconych rozwiązań w działalności klienta. Wszyscy respondenci, za wyjątkiem adwokata, który udzielił twierdzącej odpowiedzi w poprzednim pytaniu, odpowiedzieli przecząco. Ósme pytanie dotyczyło liczby zaraportowanych schematów na dzień wypełniania ankiety. W przypadku adwokatów sześciu respondentów zaznaczyło odpowiedź „0-2”, pozostała czwórka wybrała odpowiedź „2-5”. Radcowie prawni udzielili natomiast pięciu odpowiedzi „0-2” i czterech odpowiedzi „2-5”; jeden radca prawny zaznaczył opcję „5-10”. Przedostatnie pytanie dotyczyło poglądu adwokatów i radców prawnych na kwestię zgodnego z prawem pomniejszania należności publicznoprawnych w kontekście szkodliwości dla interesów fiskalnych państwa. Wszyscy respondenci zaprzeczyli, jakoby takie działanie mogło być niekorzystne dla interesów państwa. Ostatnie pytanie dotyczyło zagadnienia naruszenia tajemnicy zawodowej w przypadku obowiązkowego raportowania rozwiązań zaleconych klientowi przez adwokata bądź radcę prawnego w zakresie legalnego zmniejszania należności publicznoprawnych. Wszyscy respondenci wskazali, że takie działanie stanowi naruszenie tajemnicy zawodowej.

7.2.2 Doradcy podatkowi

Pierwsze pytanie dotyczyło zasadności wdrożenia do polskiego porządku prawnego instytucji obowiązkowego raportowania schematów podatkowych MDR. W skali 1-5 cyfra 1 oznaczała, że jest to instytucja niepotrzebna, natomiast cyfra 5, że jest to instytucja niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego. Trzech z dziesięciu respondentów zaznaczyło w tym pytaniu odpowiedź „5”, dwóch ankietowanych wskazało cyfrę „4”, trzech

zaznaczyło cyfrę „3”, a dwóch pozostałych opowiedziało się natomiast odpowiednio za cyfrą „1” i „2”. Następne pytanie miało na celu uzyskanie informacji na temat odpowiedniej długości okresu *vacatio legis* wobec wdrożenia do polskiego systemu prawnego dyrektywy 2018/822. W skali 1-5 cyfrą 1 oznaczono zdecydowanie za długi czas, a cyfrą 5 – zdecydowanie za krótki czas. Pięciu respondentów wybrało cyfrę „5”, dwóch cyfrę „4”; pozostałych trzech zaznaczyło cyfrę „3”. Trzecie pytanie polegało na określeniu zgodności implementacji dyrektywy 2018/822 i odpowiadających jej przepisów Ordynacji podatkowej. W skali 1-5 cyfra 1 oznaczała, że wyniki implementacji są całkowicie niezgodne z założeniami dyrektywy 2018/822; cyfra 5, że są całkowicie zgodne. Pięciu respondentów wskazało cyfrę „3”, trzech cyfrę „2”, a dwóch ankietowanych wskazało cyfrę „1”. Kolejne pytanie dotyczyło oceny wpływu środowiska doradców podatkowych na kształt implementowanych przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Cyfrą 1 oznaczono nieuwzględnienie żadnego postulatu, natomiast cyfrą 5 uwzględnienie wszystkich postulatów. Sześciu ankietowanych zaznaczyło odpowiedź „3”, trzech wskazało odpowiedź „2”, jeden respondent zaznaczył cyfrę „1”. Piąte pytanie dotyczyło zgodności z intencją prawodawcy unijnego autonomicznych instytucji (procedura wewnętrzna, szczególne cechy rozpoznawcze, obowiązek raportowania schematów krajowych) przyjętych wskutek implementacji aktu unijnego w stosunku do założeń dyrektywy 2018/822. Dziewięciu respondentów udzieliło odpowiedzi przeczącej, a jeden twierdzącej. Następne pytanie dotyczyło stopnia znajomości obowiązków wynikających z rozdziału 11a dla doradcy podatkowego. Cyfra 1 oznaczała – nie wiedziałem/łam o istnieniu takiego obowiązku, a cyfra 5 – znam wszystkie obowiązki wynikające dla mojego zawodu z przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. W tym wypadku czterech ankietowanych wskazało cyfrę „5”, trzech zaznaczyło cyfrę „4” i również trzech cyfrę „3”. Siódme pytanie skupiało się na określeniu, zdaniem doradców podatkowych, precyzyjności i czytelności przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Cyfrą 1 oznaczono zupełną niejasność, a cyfrą 5 – brak jakichkolwiek wątpliwości; ośmiu ankietowanych opowiedziało się za cyfrą „3”, jeden za cyfrą „2” i jeden za cyfrą „4”. Kolejne pytanie miało na celu ustalenie liczby zaraportowanych schematów podatkowych przez doradców podatkowych na dzień wypełniania ankiety; trzech przedstawicieli wskazało zakres „0-2”, pięciu zaznaczyło „2-5” i dwóch „5-10”. Przedostanie pytanie dotyczyło oceny, czy obowiązek raportowania MDR może naruszać tajemnicę zawodową doradcy podatkowego. Wszystkie odpowiedzi były twierdzące. Dziesiąte pytanie poświęcone zostało kwestii dolegliwości kar, którymi zabezpieczono obowiązek raportowania schematów podatkowych. Cyfrą 1 oznaczono kary zbyt łagodne, a cyfrą 5 nieproporcjonalnie

dolegliwe. Sześciu respondentów określiło dolegliwość kar cyfrą „5”, trzech cyfrą „4”, jeden natomiast cyfrą „3”.

7.2.3 Biegli rewidenci

Pierwsze pytanie dotyczyło posiadania jakichkolwiek informacji o obowiązkach wynikających z rozdziału 11a Ordynacji podatkowej wśród biegłych rewidentów. Ośmiu respondentów słyszało o wskazanych powinnościach, dwóch - nie. Kolejne pytanie dotyczyło stopnia znajomości przepisów o raportowaniu MDR, gdzie cyfra 1 oznaczała – nie wiedziałem/łam o istnieniu takiego obowiązku, a cyfra 5 – znam wszystkie obowiązki wynikające dla mojego zawodu z przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Pięciu respondentów zaznaczyło cyfrę „3”, trzech wybrało cyfrę „2”, a dwóch dokonało wyboru cyfry „1”. Trzecie pytanie dotyczyło znajomości przepisów w zakresie kar, które mogą być nałożone na biegłego rewidenta w wyniku zaniechania obowiązków raportowych na gruncie MDR. Ośmiu ankietowanych było świadomych sankcji wynikających z Ordynacji podatkowej i k.k.s., a dwóch nie miało na ten temat wiedzy. Następne pytanie dotyczyło umiejętności wskazania rozwiązania mogącego stanowić schemat podatkowy; ośmiu ankietowanych potrafiłoby wskazać takie rozwiązanie, natomiast dwóch nie. Kolejne pytanie dotyczyło liczby zaraportowanych schematów podatkowych przez biegłych rewidentów na dzień wypełniania ankiety. Skala obejmowała przedziały analogiczne jak w innych badanych grupach. Siedmiu ankietowanych wskazało, że raportowało „0-2” schematów, natomiast trzech - „2-5”. Szóste pytanie dotyczyło umiejętności wskazania różnicy pomiędzy występowaniem biegłego rewidenta w charakterze promotora a wspomagającego. Sześciu ankietowanych potrafiłoby wskazać taką różnicę, natomiast czterech - nie. Następne pytanie miało na celu ustalenie, czy biegły rewident jest w stanie wykryć w toku badania sprawozdania finansowego występowanie schematu podatkowego w audytowanym podmiocie gospodarczym. Odpowiedzi „tak” udzieliło siedmiu ankietowanych; reszta wskazała odpowiedź „nie”. Kolejne pytanie miało na celu uzyskanie informacji w przedmiocie obowiązku zgłoszenia przez biegłego rewidenta schematu podatkowego wykrytego w toku kontroli audytorskiej. Autor świadomie zadał takie pytanie chcąc poznać stosunek ankietowanych do tego zagadnienia i wiedząc, że obowiązek ten może obciążać biegłego rewidenta, ale jednocześnie nie wynika wprost z przepisów prawa. Ankietowani byli wyraźnie podzieleni - równa liczba odpowiedzi została udzielona w wariancie „tak” i „nie”. Przedostatnie pytanie dotyczyło faktu zaraportowania schematu podatkowego w toku badania audytorskiego i wpływu tej okoliczności na relację z klientem. Wszyscy ankietowani wskazali, że okoliczność

ta wpłynie negatywnie na stosunek klienta do audytora. Dziesiąte pytanie dotyczyło wpływu raportowania schematu podatkowego w kontekście tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta. Ponownie wszyscy ankietowani stwierdzili, że złożenie takiego raportu jest naruszeniem tajemnicy zawodowej.

7.3 Analiza wyników i wnioski

Przeprowadzone badanie w ocenie autora pozwoliło na wyciągnięcie miarodajnych i rzetelnych wniosków na temat postrzegania obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych wśród podmiotów, na które zostały nałożone powinności wynikające z implementacji dyrektywy 2018/822. W celu uporządkowanego przedstawienia analizy uzyskanych rezultatów opisane zostaną one zgodnie z systematyką przyjętą w poprzednim punkcie, tj. zgodnie z poszczególnymi grupami badanych.

6.3.1 Adwokaci i radcowie prawni

Pierwsze trzy pytania dla grupy adwokatów i radców prawnych miały na celu określenie stopnia znajomości przepisów stanowiących przedmiot ankiety. Wyniki w przypadku obydwu badanych zawodów wydają się być podobne, a różnica w deklarowanej znajomości przepisów nie jest znaczna; przy interpretacji wyników należy jednak uwzględnić specjalizację w określonej dziedzinie prawa, którą praktykowali poszczególni adwokaci i radcowie prawni. Arkusze nie zawierały jednak pytań określających te informacje z uwagi na fakt, że przedstawiciele indywidualnych praktyk prawniczych na ogół zajmują się sprawami o różnym charakterze (w tym kompleksową obsługą przedsiębiorstw). Należy jednak zwrócić uwagę, że przygotowanie merytoryczne radców prawnych jest nakierowane w większym stopniu na sprawy związane z obsługą przedsiębiorstw (np. poprzez kurs prawa podatkowego, celnego, finansowego, handlowego⁴⁴⁰) niż ma to miejsce w przypadku adwokatów, których szkolenie w czasie aplikacji nie obejmuje wskazanych gałęzi prawa. Okoliczność ta nie znajduje odzwierciedlenia w wynikach ankiet, zwłaszcza, że najlepszą znajomość przepisów MDR zadeklarował właśnie adwokat, a znajomość przepisów poniżej poziomu średniego zadeklarowała większa liczba radców prawnych; z drugiej strony kompletny brak znajomości przepisów występował w większej liczbie po stronie adwokatów. Niepokojący jest natomiast brak wiedzy w zakresie kar, które mogą zostać nałożone na przedstawicieli obydwu zawodów w wyniku niedopełnienia obowiązków raportowych; można również domniemywać, że osoby te nie będą w stanie poinformować swoich klientów o ciężących na nich obowiązkach

⁴⁴⁰ Zob. Aplikacja, Okręgowa Izba Radców Prawnych w Gdańsku, <https://oirp.gda.pl/aplikacja/>, (dostęp 25.08.2022 r.)

i ewentualnych sankcjach za ich niedopełnienie. Założenie to należy oczywiście rozpatrywać łącznie z kwestią wykonywania przez te podmioty czynności związanych z występowaniem schematów podatkowych. Przyczyną nieznaności kar przez respondentów może być również wartość grzywnien, która ustalana jest w każdym roku indywidualnie, gdyż zależy od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia. Część ankietowanych mogła również wyjść z założenia, że sankcje z Ordynacji podatkowej mogą mieć charakter kar administracyjnych, które to nie są sankcjami karnymi w rozumieniu k.k.⁴⁴¹ i k.k.s.

Czwarte pytanie miało na celu określenie przez podmioty posiadające wykształcenie prawnicze precyzyjności przepisów. Uzasadnieniem dla zadanego pytania były liczne problemy interpretacyjne i niejasności po stronie promotorów, wspomagających i samych podatników wobec nałożonych na nich obowiązków. Intencją autora było ustalenie, czy problemy te mają swe źródło w próbie ich interpretowania przez podmioty nieprzeszkolone w dziedzinie prawa, czy też faktycznej niejasności ustawodawstwa. z pozyskanych wyników wyciągnąć należy wniosek, że opisywana legislacja budzi wątpliwości nawet dla podmiotów, które posiadają wykształcenie kierunkowe; potwierdzeniem tej tezy jest jedno zaznaczenie cyfry „4”, co oznacza, że tylko jeden na dwudziestu badanych nie uważa, że analizowane przepisy budzą uzasadnione wątpliwości interpretacyjne. W wyniku trzeba jednak uwzględnić osoby, które w ogóle nie słyszały o pojęciu MDR, zatem prawdopodobnie nawet nie zapoznawały się z treścią rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

Kolejne cztery pytania sformułowane zostały w celu pozyskania informacji o wykorzystaniu schematów podatkowych w kancelariach prawnych. Większość ankietowanych potrafiła wskazać rozwiązanie, które mogłoby zostać uznane za schemat podatkowy; wyniki pokazują również, że przedstawiciele zawodów prawniczych nie deklarują ujawniania tych rozwiązań swoim klientom oraz ich wdrażania w praktyce. Autor identyfikuje trzy możliwości, które mogą powodować taką rozbieżność w wynikach. Po pierwsze, respondenci mają tylko teoretyczną wiedzę nt. rozwiązań optymalizacyjnych i obawiają się implementowania ich w praktyce. Po drugie, ankietowani znają rozwiązania, które nie mają zastosowania w sprawach ich klientów; wreszcie nie chcą ujawniać faktu wdrażania opisanych rozwiązań z uwagi na znajomość przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej i konieczność zaraportowania tych czynności. Ostatnią tezę wydaje się podważać jeden z wyników twierdzących, który ujawnił wdrażanie schematów podatkowych u swoich klientów, choć nie musi to być okoliczność miarodajna. W ocenie autora nie jest możliwe dokładne ustalenie

⁴⁴¹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.).

przyczyny wskazanej rozbieżności, bądź też składają się na nią wszystkie opisane możliwości. Przewidując niechęć do ujawniania faktów związanych z wdrażanymi u klientów rozwiązaniami w zakresie optymalizacji podatkowej, autor postanowił zaniechać pytania o przykład rozwiązania mogącego stanowić schemat podatkowy; taka decyzja została podjęta również z uwagi na ochronę tajemnicy zawodowej. Obawę autora wydaje się potwierdzać fakt, że co najmniej czterech adwokatów i pięciu radców prawnych zadeklarowało zgłoszenie schematu podatkowego, co może oznaczać, że nie podali prawdziwych odpowiedzi w poprzednich pytaniach. Istnieje również możliwość, że schematy te zostały zgłoszone na prośbę klientów, choć nie były opracowane ani wdrożone przez respondentów.

Ostatnie dwa pytania nakierowane były na określenie stosunku prawników do zagadnienia legalnej optymalizacji podatkowej oraz wpływu wykonania obowiązków raportowych na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Fakt tożsamej odpowiedzi wszystkich respondentów na pierwsze z postawionych pytań daje podstawę do twierdzenia, że zgodne z prawem pomniejszanie należności publicznoprawnych jest akceptowane przez środowisko prawnicze w myśl zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”. Wynik ten koresponduje z działalnością pełnomocników profesjonalnych, których zadaniem jest doradzanie klientowi najkorzystniejszych dla niego działań nadal mieszczących się w granicach prawa. W zakresie możliwości naruszenia tajemnicy zawodowej poprzez obowiązki związane z MDR, wszyscy ankietowani w sposób zgodny zadeklarowali twierdzenie wskazujące na możliwość naruszenia tej tajemnicy. Co prawda pogląd taki wyraziły również osoby, które nie mają wiedzy na temat schematów podatkowych, natomiast konstrukcja ankiety mogła naprowadzić je na sedno problemu, z którym okoliczność ta może być związana. Tajemnica zawodowa adwokatów i radców prawnych jest obowiązkiem, którego każdorazowa modyfikacja powoduje duże poruszenie w zawodach, których dotyczy; w tej sytuacji wyniki badania nie są również zaskakujące.

6.3.2 Doradcy podatkowi

Ankieta dotycząca doradców podatkowych powinna być najbardziej miarodajna z uwagi na fakt, że są to podmioty, którym dedykowany był obowiązek raportowania MDR. Są to również osoby, które powinny posiadać największą wiedzę w dziedzinie prawa podatkowego i śledzić bieżące zmiany legislacyjne oraz orzecznicze w tym zakresie. Mając na uwadze powyższe, rodzaj odpowiedzi na pytania w tej grupie badanych stworzony został raczej z założeniem, że ankietowani będą w stanie wyrazić swoją ocenę dotyczącą zagadnień

zaprezentowanych w pytaniach, z uwagi na posiadanie wiedzy w tym zakresie, toteż przeważające są odpowiedzi uwzględniające skalę, niż odpowiedzi „tak” albo „nie”.

Inaczej niż w przypadku pierwszej grupy badanych, tym razem pierwsze pięć pytań dotyczyło kwestii zasadności tworzonych przepisów oraz ich implementacji do polskiego porządku prawnego. Wobec zasadności wdrożenia instytucji MDR środowisko jest wyraźnie podzielone; połowa respondentów wskazała bowiem na co najmniej dużą istotność omawianej instytucji wobec prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego w Polsce. Doradcy podatkowi, którzy zdecydowanie sprzeciwiali temu rozwiązaniu stanowili mniejszość, trzy osoby oceniły ją natomiast jako „neutralną”. Wyniki przemawiają za stanowiskiem, zgodnie z którym specjaliści z dziedziny prawa podatkowego dostrzegają potrzebę uregulowania kwestii agresywnej optymalizacji podatkowej. o ile sama konieczność wdrożenia instytucji wydaje się nie budzić wątpliwości, o tyle sposób i proces, w jakim nastąpiła implementacja nie zostały odebrane w przychylny sposób. W stosownym pytaniu większość przedstawicieli badanej grupy zgodnie stwierdziła, że proces dostosowania przebiegł zbyt szybko, co z kolei może oznaczać brak przygotowania na wszystkie jego skutki. Teza ta koresponduje również z odpowiedziami na następne pytanie, w którym ponownie wśród badanych przeważa pogląd, że polski ustawodawca błędnie odczytał intencję prawodawcy unijnego, regulując obowiązki wynikające z MDR w sposób zbyt szeroki i autonomiczny. Podobny wynik dotyczy pytania o wpływ środowiska doradców podatkowych na brzmienie przepisów ustawy 11a Ordynacji podatkowej; większość ankietowanych zaznaczyła cyfrę „3”, natomiast pozostałe odpowiedzi skłaniały się w stronę oceny, że doradcy podatkowi nie mieli wpływu na treść projektowanych przepisów albo ich wpływ był marginalny. Analizując proces konsultacji społecznych przedstawiony w rozdziale poświęconym różnicom w implementacji przepisów można uznać te wyniki za trafne. z drugiej strony, ankietowani mogli nie być świadomi wszystkich postulatów, które zostały zgłoszone bądź nie wiedzieć, które zostały uwzględnione. Ostatnie pytanie z tej grupy miało na celu poznanie poglądu przedstawicieli badanej grupy na zasadność zawarcia w przepisach o MDR instytucji autonomicznych, takich jak obowiązek raportowania schematów krajowych, tworzenie procedury wewnętrznej i tzw. szczególne oraz inne szczególne cechy rozpoznawcze. Doradcy podatkowi zgodnie stwierdzili, że rozwiązania te nie korespondują z założeniami aktu unijnego.

Pytanie nr 6 ukierunkowane zostało na zebranie danych do porównania znajomości przez doradców podatkowych przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej względem adwokatów i radców prawnych. Zgodnie z przypuszczeniem autora, doradcy podatkowi ocenili

swoją znajomość przepisów na dużo wyższym poziomie niż adwokaci i radcowie prawni; żadna z udzielonych odpowiedzi nie była niższa niż „3”.

Siódme pytanie również miało na celu porównanie danych w zakresie przejrzystości ustawodawstwa dotyczącego MDR. Autor chciał bowiem ustalić, czy nieczytelność przepisów wynika z braku specjalizacji w dziedzinie prawa podatkowego przez adwokatów i radców prawnych, czy też ustawa faktycznie w tym zakresie została nieprecyzyjnie sformułowana. Wyniki wydają się potwierdzać dotychczasowe przypuszczenia, gdyż większość badanych określiło jasność przepisów na „3”; umożliwia to sformułowanie wniosku, że skoro nawet przedstawiciele zawodu doradcy podatkowego mają problemy z odkodowaniem omawianego ustawodawstwa, to z pewnością jego klarowność nie jest dostateczna. W przypadku tej grupy badanych również można przypuszczać, że wszyscy respondenci znali ustawodawstwo - w żadnym arkuszu nie zaznaczono cyfry „1”; wyeliminowana więc została wątpliwość, która wystąpiła u adwokatów i radców prawnych w przedmiocie zapoznania się z treścią przepisów.

Ósme pytanie, podobnie jak w przypadku prawników, dotyczyło liczby zaraportowanych schematów podatkowych na dzień wypełniania ankiety. Zgodnie z oczekiwaniami, przedstawiciele doradców podatkowych złożyli raporty względem większej liczby schematów niż adwokaci i radcowie prawni, bowiem połowa badanych zaraportowała co najmniej dwa schematy podatkowe.

Przedostatnie pytanie badało natomiast pogląd przedstawicieli środowiska na kwestię możliwości naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej wobec powinności związanych z MDR. W przypadku tej grupy udzielono 100% odpowiedzi twierdzących. Wynik ten koresponduje z kwestią złożenia przez KIDP wniosku o zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności omawianych przepisów z Konstytucją RP.

W odpowiedzi na ostatnie pytanie, doradcy podatkowi skłaniali się w większości ku zbytniej surowości przyjętych w Ordynacji podatkowej rozwiązań w zakresie zastosowanych kar; jedynie jeden ankietowany uznał przyjęte sankcje za neutralne.

6.3.3 Biegli rewidenci

Wyniki badania wśród biegłych rewidentów mają zasadniczą wartość poznawczą z uwagi na fakt, że podmioty te występują często zarówno w roli wspomagających, jak i promotorów. z drugiej strony, biegli rewidenci łączą w sobie przymiot osób wykonujących zawód „prywatny” z funkcjami publicznymi (np. jako biegły w sądzie). Biegli rewidenci powinni także posiadać rozbudowaną wiedzę z zakresu rachunkowości i podatków z uwagi na fakt, że przyznano im uprawnienia do świadczenia usług doradztwa podatkowego oraz zostali wskazani wprost w katalogu wspomagających.

Podobnie jak w poprzednich grupach badanych, pierwsze trzy pytania miały na celu określenie ogólnej wiedzy dotyczącej omawianych przepisów. z odpowiedzi na dwa pierwsze pytania wywnioskować można, że ogólna znajomość przepisów jest niższa niż u doradców podatkowych oraz porównywalna z adwokatami i radcami prawnymi; dwóch biegłych rewidentów nie miało wiedzy na temat sankcji wynikających z niedopełnienia obowiązków wynikających z MDR, co zapewne wynika z faktu, że nie zapoznali się z tymi przepisami. Liczba ta pokrywa się z wynikami pierwszej badanej grupy.

Następna grupa pięciu pytań dotyczyła praktyki wykonywania zawodu w związku z raportowaniem MDR. Wszyscy ankietowani, którzy słyszeli o przepisach MDR, potrafiliby podać przykład rozwiązania stanowiącego schemat podatkowy, co zapewne wynika z praktyki audytorskiej w przedsiębiorstwach. Formalna znajomość instytucji nie przełożyła się jednak na liczbę raportowanych schematów, co ponownie wynikać może z niechęci wskazywania tych informacji bądź z faktu, że biegły rewident w przeważającej liczbie przypadków będzie występował jako wspomagający, czyli podmiot zajmujący ostatnie miejsce w hierarchii podmiotów zobowiązanych do raportowania tudzież jako biegły sądowy, który w ogóle nie jest zobowiązany do wypełniania obowiązków raportowych. Za pozytywny należy przyjąć wynik dotyczący pytania nr 6, bowiem większość respondentów potrafiło wskazać różnicę pomiędzy występowaniem w roli promotora a wspomagającego, co z kolei przekłada się na znajomość obowiązków wynikających z obydwu funkcji i zwiększa prawdopodobieństwo prawidłowego poinformowania korzystających o ciążących na nich powinnościach. Większość respondentów była również zgodna co do możliwości wykrycia schematu podatkowego w toku badania sprawozdania finansowego audytowanego podmiotu. Kolejne pytanie skonstruowane zostało tak, aby jednocześnie sprawdzić wiedzę biegłych rewidentów w obszarze raportowania MDR oraz zbadać ich pogląd na zagadnienie obowiązku raportowania schematu podatkowego wykrytego w toku kontroli; mianowicie, czy biegły rewident identyfikując schemat podatkowy w trakcie audytu występuje w roli wspomagającego. Ankietowani byli wyraźnie podzieleni, bowiem równa liczba odpowiedzi została udzielona w wariancie „tak” i „nie”; autor stoi jednak na stanowisku, że w takiej sytuacji biegły rewident nie wystąpi w roli wspomagającego, jeżeli nie uczestniczył w określony sposób w konstruowaniu schematu, choć w takiej sytuacji nie powinien wykonywać audytu.

Ostatnie dwa pytania dotyczyły relacji z klientem oraz naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy przez biegłych rewidentów w związku z obowiązkami, które mogą wystąpić na gruncie MDR. W obydwu przypadkach wszyscy badani potwierdzili,

że zaraportowanie schematu podatkowego może zaburzyć relację z klientem oraz stanowić naruszenie tajemnicy zawodowej.

7.3.4 Wnioski

Uzyskane w drodze ankiety rezultaty są zgodne z przewidywaniami autora. Na potrzeby niniejszego rozdziału zidentyfikowane zostały trzy zasadnicze wnioski. Pierwszy dotyczy znajomości przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej przez badane grupy, drugi - zgodności z aktem źródłowym, a trzeci - naruszenia tajemnicy zawodowej poprzez obowiązek raportowania.

Pierwszy wniosek zamknąć można w stwierdzeniu, że jedynie w środowisku doradców podatkowych wiedza na temat instytucji schematów podatkowych jest wystarczająca dla zachowania rygorów wynikających z tych przepisów, a tym samym prawidłowego wykorzystania ich przez instytucje podatkowe. W ocenie autora pozostałe grupy badanych nie są w stanie w sposób poprawny wypełniać powinności wynikających z rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, czego tym bardziej nie sposób wymagać od samych podatników nieposiadających wiedzy z obszaru prawa i podatków. Stosunkowo niewielka znajomość przepisów jest zapewne spowodowana zbyt szybką implementacją dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego, jak również licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi.

Drugi wniosek dotyczy kwestii zgodności celów dyrektywy 2018/822 z implementacją do polskiego porządku prawnego. Poglądy przedstawicieli zawodów, na które nałożone zostały obowiązki w zakresie MDR pokazują, że implementacja nastąpiła w zbyt szerokim zakresie, a autonomiczne instytucje prawa polskiego są niezgodne z prawdopodobnym celem aktu unijnego, co z kolei stawia pod znakiem zapytania ich konstytucyjność z punktu widzenia zasady proporcjonalności.

Trzeci, kluczowy wniosek to sam pogląd przedstawicieli badanych grup na kwestię naruszenia tajemnicy zawodowej. Wszyscy respondenci z każdej badanej grupy stwierdzili, że obowiązek raportowy może naruszać tajemnicę zawodową; jest to wyraźny sygnał, że przepisy dotyczące raportowania zostały skonstruowane w sposób wadliwy i bez odpowiedniej konsultacji z przedstawicielami zainteresowanych zawodów. W konsekwencji, zasadne jest twierdzenie, że analizowane przepisy powinny zostać zmienione tak, aby w sposób należyty zabezpieczać tajemnicę zawodową przedstawicieli zawodów prawniczych⁴⁴².

⁴⁴² M. Szulc, *Polskie przepisy o MDR powinny zostać gruntownie przebudowane*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8608936,mdr-schematy-podatkowe-tsue-marczak.html> (dostęp: 19.12.2022).

8. Podsumowanie

Niniejszy rozdział stanowi rozstrzygnięcie czwartej hipotezy pomocniczej, zakładającej naruszenie tajemnicy zawodowej poprzez implementację do polskiego porządku prawnego przepisów o MDR. Autor podtrzymuje swoje stanowisko we wskazanym zakresie, popierając je rozbudowaną argumentacją zawartą na kartach niniejszej części pracy doktorskiej.

W pierwszej kolejności, za prawidłowością przedstawionego stanowiska przemawiają motywy wynikające z analizy treści Ordynacji podatkowej przedstawione w podrozdziale trzecim w zestawieniu z przepisami dyrektywy 2018/822. Okolicznością najbardziej wątpliwą w analizowanym kontekście jest relacja ustaw regulujących funkcjonowanie samorządów zawodowych i Ordynacji podatkowej w zakresie wyłączenia tajemnicy zawodowej wobec obowiązków raportowych oraz rozporządzeniem obowiązkiem zachowania poufności przez klienta, który korzysta z usług profesjonalnego pełnomocnika. W tym kontekście istotna jest również analiza zgodności omawianych przepisów z Konstytucją RP, przedstawiona w podrozdziale czwartym pracy, w związku z wnioskiem KIDP skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie z wyrokiem tego organu zapadłym w lipcu 2024 roku obowiązek raportowania schematów podatkowych MDR w sposób znaczący narusza obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego, co w konsekwencji skutkowało uznaniem za niezgodne z Konstytucją niektórych wymagań nałożonych na tę grupę podmiotów przez Ordynację podatkową. Okoliczność ta wprost potwierdza prawidłowość analizowanej hipotezy badawczej.

Druga grupa argumentów potwierdzających hipotezę opiera się o analizę ukształtowania tajemnicy zawodowej w innych państwach UE. Pomimo, że przepisy implementowane w poszczególnych państwach członkowskich regulują tę kwestię w sposób autonomiczny, to we wszystkich omawianych jurysdykcjach analizowane zagadnienie stanowiło problem o dużej doniosłości społecznej i prawnej. Państwem, które jako pierwsze wystąpiło ze swoimi zastrzeżeniami do TSUE była Belgia. Sąd Konstytucyjny tego kraju skierował pytanie prejudycjalne mające na celu ustalenie czy przepisy dyrektywy 2018/822 nie naruszają przepisów Karty praw podstawowych UE przede wszystkim w zakresie prawa do rzetelnego procesu oraz prawa do poszanowania życia prywatnego (art. 7 i art. 47 KPP). Rzecznik Generalny TSUE podzielił częściowo podniesione wątpliwości, wskazując, że obowiązek ujawnienia relacji adwokata z klientem wynikający z dyspozycji art. 8ab ust. 9 akapit drugi i art. 8ab ust. 14 dyrektywy 2018/822 może naruszać tajemnicę zawodową w poprzez art. 7 KPP. Wątpliwości te potwierdzone zostały częściowo w wyrokach z 2022 i 2024 roku, jednakże wyłącznie w zakresie ujawniania informacji o pośredniku pierwotnym

wobec dalszych pośredników uczestniczących w uzgodnieniu. Jednakże, z punktu widzenia ogólnej instytucji raportowania schematów podatkowych jako taka nie została uznana za sprzeczną z przepisami prawa unijnego. Nadto, za podmioty zwolnione ze wskazanego obowiązku zostali uznani wyłącznie pośrednicy wykonujący zawód prawnika (adwokata albo radcy prawnego w przypadku Polski). Negatywne stanowisko względem schematów podatkowych w kontekście obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej zaprezentowały również: belgijskie stowarzyszenie doradców podatkowych i Naczelna Rada Adwokacka w Bułgarii. Ustawodawstwo hiszpańskie odmówiło natomiast w sposób całkowity ochrony tajemnicy zawodowej promotorów, pomimo, że dyrektywa 2018/822 stworzyła taką możliwość.

Ostatnia część rozdziału opiera się na wnioskach pozyskanych w toku badania ankietowego, przeprowadzonego wśród przedstawicieli zawodów związanych z obowiązkowym raportowaniem MDR. Bazując na odpowiedziach respondentów autor staje na stanowisku, że przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej nie są w wystarczającym stopniu przyswojone przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego; najwyższą wiedzę w tym zakresie reprezentują doradcy podatkowi. Ponadto, w ocenie przedstawicieli środowisk prawniczych i podatkowych, przepisy o MDR zostały implementowane w sposób rozbieżny z intencją unijnego prawodawcy, w szczególności w zakresie instytucji autonomicznych występujących jedynie w polskim porządku prawnym. Finalnie, w ocenie samych ankietowanych obowiązki raportowe wynikające z przepisów o schematach podatkowych naruszają obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej i istotnie wpływają na relację z klientem.

Rozdział VI - Prawidłowość implementacji przepisów o MDR do polskiego porządku prawnego w świetle zasad konstytucyjnych

1. Informacje wstępne

Implementacja przepisów dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego od początku budziła wiele kontrowersji. Najczęściej poruszaną kwestią była niezgodność z Konstytucją RP przewidywanych w dyrektywie kar oraz, w zakresie innych ustaw, naruszenie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej obowiązującej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego. Problematycznym w kontekście celu implementacyjnego dyrektywy okazały się również instytucje prawne przyjęte w sposób autonomiczny przez polskiego ustawodawcę, a nieprzewidziane w treści dyrektywy, takie jak raportowanie schematów „krajowych” oraz obowiązek tworzenia tzw. „procedury wewnętrznej” czy też raportowanie schematów dotyczących podatków innych niż bezpośrednio (np. podatku od towarów i usług - VAT). Regulacja unijna, jaką jest dyrektywa, przewiduje jednak możliwość transpozycji prawa unijnego do porządku wewnętrznego państwa, z zastrzeżeniem osiągnięcia celu wyrażonego w akcie źródłowym. Skutkuje to swoistą dowolnością w zakresie rozwiązań prowadzących do osiągnięcia przepisane go celu i różnorodnymi konstrukcjami przyjętymi w poszczególnych państwach UE. Należy jednak zaznaczyć, że swoboda implementacyjna musi być zgodna z celami aktu unijnego oraz pozostałymi aktami prawa wewnętrznego. Założenie to zobowiązuje państwa UE do spójnego i prawidłowego implementowania przepisów wspólnotowych w sposób pozwalający na harmonijne stosowanie wszystkich norm prawnych bez jakiegokolwiek sprzeczności wewnętrznej i zewnętrznej.

Z uwagi na obszerność materii składającej się na ten rozdział, zagadnienie prawnie chronionej tajemnicy przedstawicieli zawodów zaufania publicznego zostanie przedstawione zostało w rozdziale V. Niniejszy rozdział zawiera rozstrzygnięcie drugiej hipotezy pomocniczej, która zakłada, że wymiar nakładanych za niewywiązanie się z obowiązków raportowania schematów podatkowych kar sprzeciwia się zasadom przyjętym w Konstytucji RP.

2. Prawidłowość implementacji dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego

2.1 Cele dyrektywy i ustawy transponującej

Prawidłowe określenie zgodności celów wyznaczonych przez dyrektywę 2018/822 z efektami osiągniętymi w toku jej implementacji do polskiego porządku prawnego wymaga w pierwszej kolejności ustalenia tych celów. Podstawowym i najważniejszym, a jednocześnie najbardziej ogólnym celem wyrażonym w uzasadnieniu dyrektywy 2018/822 jest ujednoczenie

przepisów dotyczących schematów podatkowych, obejmujących swoim zasięgiem terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego (albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego) w zakresie „zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego”⁴⁴³. Następny cel wskazany w dyrektywie to „zniechęcenie do stosowania praktyk z zakresu agresywnego planowania podatkowego”⁴⁴⁴. Kolejnym celem, wynikającym wprost z uzasadnienia dyrektywy, jest ułatwienie i przyspieszenie automatycznej wymiany informacji podatkowych pomiędzy organami administracji państw członkowskich uznawanego za narzędzie wczesnego wykrywania czynności unikania opodatkowania, jak również bieżącego śledzenia podjętych przez podatników działań o charakterze długotrwałym⁴⁴⁵. Realizacja oraz funkcjonowanie wskazanego celu zagwarantowane zostały poprzez stworzenie międzynarodowej sieci łączności państw członkowskich UE (centralna baza danych) i ujednoczenie w tym zakresie standardów raportowych i językowych⁴⁴⁶, w szczególności poprzez stworzenie ustandaryzowanego formularza tożsamego dla wszystkich państw. Legislacja unijna sformułowała więc trzy zasadnicze cele, dla których wprowadził omawiany akt prawny: ochrona i poprawa funkcjonowania rynku wewnętrznego UE w ujęciu podatkowym, zapobieganie działaniom agresywnej optymalizacji podatkowej oraz usprawnienie, ułatwienie i ustandaryzowanie wymiany informacji administracyjnych w dziedzinie podatków. Oczywiście, nie należy w dyrektywie 2018/822 szukać uzasadnienia celów, dla których wprowadzone zostały swoiste rozwiązania indywidualnie w polskim systemie prawnym, gdyż wynikają one jedynie z przyczyn wewnętrznych ustawodawstwa polskiego.

Celem polskiego prawodawcy we wskazanym zakresie było stworzenie uzasadnienia do ustawy transponującej przepisy o schematach podatkowych do Ordynacji podatkowej. Wskazany dokument prezentuje wprost dwa cele przyświecające procesowi legislacyjnemu - są nimi szybki dostęp administracji podatkowej do informacji o działaniach mogących stanowić czynności o znamionach agresywnego planowania, a także zniechęcenie podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych⁴⁴⁷. Celami pobocznymi wyrażonymi w omawianym uzasadnieniu są ochrona zasad i wartości konstytucyjnych, m.in. sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania, oraz ochrona równowagi

⁴⁴³ Motyw 10 dyrektywy 2018/822.

⁴⁴⁴ Motyw 11 dyrektywy 2018/822.

⁴⁴⁵ Motyw 7 dyrektywy 2018/822.

⁴⁴⁶ Motyw 12 dyrektywy 2018/822.

⁴⁴⁷ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 106-107.

budżetowej i stabilności finansów publicznych⁴⁴⁸. Celem, który nie został wprost wyartykułowany w tekście uzasadnienia polskiej ustawy jest wymiana informacji w zakresie międzynarodowych struktur unikania opodatkowania. Jakkolwiek polskie przepisy nie uchybiają obowiązkowi w zakresie udostępniania informacji, tak cel ten w ocenie autora nie został wyszczególniony w motywach będących podstawą nowelizacji Ordynacji podatkowej. W zakresie indywidualnych rozwiązań przyjętych na gruncie prawa polskiego ustawodawca wskazuje, że są one immanentnie związane z celami dyrektywy 2018/822 i stanowią „wsparcie” dla realizacji jej celów⁴⁴⁹.

Wskazana analiza potwierdza pogląd, że cele dyrektywy 2018/822 są co do zasady zbieżne z celami wskazanymi w ustawie transponującej. Legislacja polska wydaje się jednak traktować analizowane przepisy w sposób odmienny od ustawodawcy unijnego, kładąc zwiększony nacisk na pozyskiwanie danych w zakresie lokalnych czynności optymalizacyjnych, podczas gdy intencją prawodawcy unijnego było ujawnianie i eliminowanie struktur ponadnarodowych. Wniosek ten może skłaniać do refleksji nad intencją działania polskiego ustawodawcy, zwłaszcza w zakresie wykorzystania opisywanego ustawodawstwa do pozyskiwania informacji przeznaczonych na wewnętrzne potrzeby administracji skarbowej. o ile jednak realizacja ostatniego ze wskazanych celów może budzić uzasadnione wątpliwości co do zgodności z wolą organów prawodawczych UE, o tyle należy stwierdzić, że ogólna intencja wskazana w dyrektywie została zachowana (za wyjątkiem indywidualnych rozwiązań przyjętych na gruncie polskim).

2.2 Konstytucyjność przepisów o schematach podatkowych

Zgodność przepisów o schematach podatkowych z Konstytucją RP powinna być rozważana przede wszystkim w aspekcie przywołanych w poprzednim podrozdziale zasad. Szczegółowa analiza wskazanego zagadnienia przygotowana została w uzasadnieniu powołanej już ustawy transponującej, ale również w innych dokumentach powstałych w toku procesu legislacyjnego. Szczególną rolę w kontekście spójności konstytucyjnej prawa unijnego z prawem polskim przypisać należy wspomnianym wcześniej zasadom sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania oraz ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Katalog ten należy rozszerzyć o zasady proporcjonalności, nieretroakcji i zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, a także o zasadę określoności prawa.

⁴⁴⁸ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 98.

⁴⁴⁹ Np. uzasadnienie projektu ustawy transponującej w zakresie „procedury wewnętrznej”.

2.2.1 Zasada sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania

Artykuł 84 Konstytucji RP statuuje zasadę powszechności opodatkowania, która z kolei jest wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej zapisanej w art. 217 Konstytucji RP. Przepisy te należy więc analizować łącznie. Zjawisko unikania opodatkowania bądź agresywnej optymalizacji podatkowej sprzeciwia się powszechności obowiązku podatkowego. Samo raportowanie schematów podatkowych ma za zadanie wyrównywać rozbieżności istniejące w tym zakresie pomiędzy podmiotami realizującymi obowiązki podatkowe w przepisanej formie wymiarze a podmiotami, które od wskazanych zobowiązań się uchylają bądź redukują je z pokrzywdzeniem budżetu państwa. Należy więc uznać, że brak reakcji organów państwowych na funkcjonowanie praktyk optymalizacyjnych stanowi swoiste przyzwolenie na łamanie omawianej zasady, gdyż stawia jedną grupę podatników na bardziej uprzywilejowanej pozycji. Wydaje się więc, że przepisy statuujące obowiązek raportowania schematów podatkowych we wskazanym zakresie są dopełnieniem obowiązków wynikających z Konstytucji RP i eliminują dotychczas istniejący stan niezgodności z prawem. Powyższe wnioski łączą się również z zagadnieniem ochrony zasad równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych, dla których to zasad zagrożeniem jest zjawisko unikania opodatkowania i agresywnej optymalizacji podatkowej. Konieczność ochrony przedstawionych wartości konstytucyjnych jako dóbr o priorytetowym charakterze wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie⁴⁵⁰. Nie powinno ulegać żadnej wątpliwości, że intencja zapewnienia płynności finansowej budżetu państwa poprzez ochronę bazy opodatkowania przed negatywnym wpływem działań optymalizacyjnych ma charakter pozytywny. Egzekwowanie tych obowiązków wiąże się również z realizacją zasady społecznej gospodarki rynkowej, opartej przede wszystkim na wolności działalności gospodarczej, czego głównym przejawem jest funkcjonowanie stanu konkurencyjności uczestników obrotu gospodarczego. W tym ujęciu raportowanie schematów podatkowych stanowi przejaw ochrony konkurencji, która doznaje ograniczenia wskutek funkcjonowania nieuczciwych zachowań w zakresie agresywnego planowania podatkowego. Podmioty gospodarcze stosujące nielegalną optymalizację zdobywają przewagę nad konkurentami, ponieważ oszczędzając środki na nieuiszczeniu danin państwowych są w stanie zaoferować niższą cenę produktów i usług. Zdobyta w ten sposób uprzywilejowana pozycja nie powinna podlegać ochronie prawnej ani też milczącej akceptacji ze strony organów państwowych.

⁴⁵⁰ Zob. m.in. Wyrok TK z 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; Wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12.

2.2.2 Zasada określoności przepisów prawa, zasada pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz zasada ochrony zaufania do państwa i prawa

Z punktu widzenia wcześniej opisywanych zasad, instytucja raportowania schematów podatkowych jest zgodna z częścią dyrektyw prawa konstytucyjnego. Wątpliwe jest jednak, czy analizowana legislacja jest spójna z zasadami określoności przepisów prawa, pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa, a także wspomianej już proporcjonalności. W kontekście wymienionych zasad część doktryny wyraża pogląd, że schematy podatkowe są niezgodne z Konstytucją RP. Poglądy te mają swoje źródło w założeniu, że opodatkowanie ze swojej natury narusza wolności i prawa ekonomiczne, ponieważ jest oczywistą ingerencją w sferę praw podmiotowych podatników; z tego też względu państwo musi w sposób szczególny respektować znaczenie konstytucyjnych unormowań wyznaczających ramy tej ingerencji, w tym nienaruszalność prawnych i ekonomicznych granic opodatkowania⁴⁵¹. Przedstawiciele opisywanego poglądu podnoszą, że jakkolwiek założenia i cele przepisów o raportowaniu schematów podatkowych są słuszne, to jednak sposób, w jaki przepisy zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego oraz ich funkcjonowanie naruszają w niektórych aspektach wskazane zasady. Nie sposób jest odmówić zasadności tym wątpliwościom - istotnie określoność obowiązków raportowych w zakresie MDR nie jest oczywista, a ich obowiązywanie generuje wiele problemów na gruncie praktycznym, jak i interpretacyjnym. Stanowisko to znajduje również odzwierciedlenie w wyroku TK wydanego w zakresie MDR, gdzie wskazano wprost, że:

Przepisy rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej, z uwagi na swoją niedookreśloność, nieściskość i brak precyzji utrudniają doradcom podatkowym skuteczne świadczenie usług, oraz mogą nadszarpywać zaufanie, jakim powinni się cieszyć u swoich klientów jako przedstawiciele zawodu zaufania publicznego⁴⁵².

Niestety, zgodnie z poglądami przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, polska legislacja daninowa często tworzona jest w sposób nieprawidłowy⁴⁵³. Prawo konstruowane jest z myślą o „komforcie urzędników” i pomijany jest niemal całkowicie interes podatnika w zakresie precyzji i jasności uchwalanych przepisów. Tworzenie skomplikowanego ustawodawstwa w zakresie MDR wydaje się mieć na celu przerzucenie na obywateli części czynności kontrolnych, jak również pozyskanie przez administrację skarbową danych, które nie służą realizacji celów dyrektywy 2018/822, a jedynie zadań wewnętrznych organów

⁴⁵¹ J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018/2 (54), s. 67–91.

⁴⁵² Wyrok w sprawie MDR teza 5.1.

⁴⁵³ A. Mariański, *Polska legislacja podatkowa – dokąd zmierzamy?*. [w:] *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach*. Red. J. Szolno-Koguc. Lublin 2019, s. 34.

państwowych⁴⁵⁴. Daleko idące niejasności przepisów prawa prowadzić mogą do niekonstytucyjności ustawodawstwa. Należy wskazać, że Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie prezentuje stanowisko, zgodnie z którym przekroczenie pewnego poziomu nieprecyzyjności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, jak i wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego⁴⁵⁵. W innym orzeczeniu Trybunał staje natomiast na stanowisku, że naruszenie Konstytucji RP stanowi tworzenie przepisów dwuznacznych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań⁴⁵⁶. Skutkiem takiej legislacji jest pozostawienie zbyt szerokich ram dla organów stosujących przepis, które w istocie muszą przejąć rolę prawodawcy tak, aby nadać znaczenie uregulowaniom opracowanym w sposób niepewny i nieprecyzyjny. Nawet raport OECD⁴⁵⁷ tworzący założenia instytucji MDR wskazuje na „konieczność poprawy przejrzystości i pewności istniejących standardów” w dziedzinie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania⁴⁵⁸. z pewnością za takie działanie nie można uznać tworzenia prawa, które jest nieczytelne i wieloznaczne. Dowodem na istnienie trudności interpretacyjnych w zakresie przepisów o schematach podatkowych jest mnogość wniosków o interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego, jak również problem raportowania schematów podatkowych „z ostrożności”⁴⁵⁹. Dodatkowym argumentem przemawiającym za złożonością interpretacyjną opisywanych norm jest fakt, że ich wprowadzenie zobligowało resort finansów do opublikowania oficjalnych i dość obszernych objaśnień podatkowych (o objętości przekraczającej 100 stron⁴⁶⁰), które jednak okazały się niewystarczające, a czasami wręcz skutkują powstaniem kolejnych niedomówień oraz tworzą zjawisko tzw. „denormatywizacji prawa podatkowego”⁴⁶¹. Potwierdzeniem powyższej tezy jest okoliczność, że Związek Banków Polskich z własnej inicjatywy opublikował wytyczne dotyczące stosowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych w sektorze bankowym. Jest to prawdopodobnie pierwszy przypadek, w którym

⁴⁵⁴ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawnokonstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8, s. 30-39.

⁴⁵⁵ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

⁴⁵⁶ Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33.

⁴⁵⁷ Raport *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*, (OECD 2015).

⁴⁵⁸ Ibidem, s. 5.

⁴⁵⁹ Ł. Zalewski, *Przyspieszenie w MDR-ach. Prawie 4200 schematów ma numer*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8108668,mdr-schematy-podatkowe-statystyki-kis.html>, (dostęp: 20.02.2022 r.).

⁴⁶⁰ P. Błaszczak, *Interpretacje podatkowe a MDR*, <https://www.ulve.pl/interpretacje-podatkowe-a-mdr/> (dostęp: 26.09.2023 r.).

⁴⁶¹ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych...*, op. cit.

sami podatnicy opracowują objaśnienia do przepisów podatkowych⁴⁶². Mając na uwadze przedstawione problemy wysoce prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości Ministerstwo Finansów wyda nowe albo zaktualizuje istniejące objaśnienia dotyczące raportowania schematów podatkowych. Działaniem zasadnym jest próba identyfikacji prawdopodobnej przyczyny, przez którą omawiane przepisy nie są uznawane za jasne i przejrzyste. Zgodnie z analizą poczynioną na wcześniejszych etapach niniejszego opracowania głównym problemem interpretacyjnym w zakresie MDR jest sam zakres znaczeniowy pojęcia „schematu podatkowego”. Definicja zawarta w Ordynacji Podatkowej jest zbyt ogólna, a co za tym idzie - obejmuje swoim zakresem zbyt wiele stanów faktycznych. To z kolei skłania podmioty do raportowania wszelkich generujących korzyści podatkowe uzgodnień podejmowanych w ramach działalności gospodarczej. Dodatkowym czynnikiem potęgującym ostrożność w dokonywaniu wykładni wskazanych przepisów jest niebezpieczeństwo ukarania grzywną bądź karą administracyjną o znacznej wysokości. Podobna sytuacja ma miejsce w zakresie nadużywania przez podatników instytucji „czynnego żalu” z art. 16 k.k.s⁴⁶³., który bardzo często jest stosowany niejako na prewencyjnie. Zjawisko to ilustruje w sposób obrazowy naruszenie kolejnej z zasad - zasady zaufania do państwa i prawa; podatnicy nie są bowiem pewni, jakie skutki wywołają ich działania albo ich brak, toteż z ostrożności decydują się na zabezpieczenie swojej sytuacji prawnej i podatkowej poprzez raportowanie każdego rozwiązania przynoszącego potencjalną korzyść podatkową.

Warto także wspomnieć o przebiegu procesu legislacyjnego, wskutek którego wdrożone zostały przepisy o raportowaniu schematów podatkowych. W pierwszej kolejności należy podnieść, że dyrektywa 2018/822 weszła w życie z dniem 25 czerwca 2018 roku⁴⁶⁴, natomiast państwa członkowskie były zobowiązane do jej stosowania od dnia 1 lipca 2020 roku⁴⁶⁵. Legislador unijny przewidział stosunkowo długi okres na implementację przepisów wynoszący niemal dwa lata. Fakt ten w sposób oczywisty pokazuje złożoność oraz trudność w transpozycji opisywanej materii, jak również potrzebę starannego i gruntownego przygotowania ustawodawstwa krajowego do zastosowania tych przepisów. Długość okresu przejściowego wyznaczonego przez ustawodawcę unijnego pokazuje, że już na etapie tworzenia norm wiadome było, że implementacja dyrektywy 2018/822 do prawa krajowego będzie procesem długotrwałym. Niestety ustawodawca polski nie podzielił tego stanowiska, a przepisy MDR

⁴⁶² M. Szulc, *Bankowcy sami wyjaśnili przepisy o MDR*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1433975,mdr-wyjasnienie-przepisow.html> (dostęp: 26.08.2023).

⁴⁶³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. 2024 poz. 628 z późn. zm.)

⁴⁶⁴ Art. 3 dyrektywy 2018/822.

⁴⁶⁵ Art. 2 ust. 1 dyrektywy 2018/822.

zaczęły obowiązywać już z datą 1 stycznia 2019 roku, czyli półtora roku przed planowanym przez organy unijne terminem. Należy zauważyć, że w procesie ustawodawczym niemalże zupełnie pominięte zostały konsultacje społeczne oraz uwagi i zastrzeżenia zgłaszane w toku czynności ustawodawczych⁴⁶⁶. Zgodnie z Regulaminem Sejmu, uzasadnienie projektu ustawy powinno przedstawiać wyniki przeprowadzanych konsultacji oraz informować o przedstawionych wariantach i opiniach⁴⁶⁷. Istotą konsultacji społecznych jest zebranie opinii, uwag i propozycji jeszcze na etapie projektu ustawy, której uchwalenie zostało zaplanowane. W przypadku raportowania schematów podatkowych miały miejsce dwie „próby” przeprowadzenia konsultacji społecznych (podatkowych) - pierwsza w 2017 roku (w dniach 20.10.2017 r. – 15.11.2017 r.)⁴⁶⁸ i druga w 2018 roku (16.11.2018 r. – 09.12.2018 r.)⁴⁶⁹. Niestety, obydwie próby nie były przeprowadzone w sposób prawidłowy czy celowy; w czasie pierwszych konsultacji nie istniał jeszcze projekt ustawy transponującej opisywane przepisy do polskiego porządku prawnego (prawdopodobnie tworzony był dopiero projekt dyrektywy), natomiast w czasie drugich konsultacji ustawa została już uchwalona przez parlament, a nawet podpisana przez Prezydenta, co faktycznie eliminowało możliwość dokonania jakichkolwiek zmian. Za każdym razem konsultacje przeprowadzane były również przez krótki czas, co stanowiło dodatkowe utrudnienie w wyrażaniu opinii i sugestii przez środowiska specjalistyczne. Dodatkowo pierwsze konsultacje nie przewidywały niemalże jakiegokolwiek poruszenia zagadnień uważanych za jedne z najbardziej problematycznych, mianowicie surowości kar oraz obowiązków związanych z wprowadzaniem procedury wewnętrznej. W pytaniach pojawiły się wprawdzie zagadnienia związane z tajemnicą przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, jednak zakres konsultacji tego zagadnienia nie wskazuje. Opisane powyżej problemy poskutkowały stosunkowo niewielkim odzewem przedstawicieli doktryny prawa i podatków - odpowiedzi udzieliło jedynie trzydzieści podmiotów, z czego opinia pięciu z nich nie została uwzględniona z uwagi na niedochowanie wymogów formalnych⁴⁷⁰. Spośród dwudziestu pięciu ankiet dziesięć stanowiło odpowiedzi doradców podatkowych, cztery - przedstawicieli samorządów zawodowych, jedna odpowiedź została

⁴⁶⁶ G. J. Leśniak, *Schematy podatkowe - minister zrobił gest, ale niepewność prawa pozostaje*, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-do-raportowania-schematow-podatkowych-mdr-wywiad,369220.html>, (dostęp: 21.02.2022 r.)

⁴⁶⁷ Art. 34 Uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (M. P. z 2021 r. poz. 483 z późn. zm.)

⁴⁶⁸ Pismo z dnia 20 października 2017 r., wydane przez Podsekretarza Stanu Ministerstwa Finansów, SP3.8021.2.2017, Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych.

⁴⁶⁹ Pismo z dnia 16 listopada 2018 r., wydane przez Podsekretarza Stanu Ministerstwa Finansów, Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych.

⁴⁷⁰ Raport z konsultacji podatkowych Ministerstwa Finansów z 2017 r.

przedstawiona przez „prawnika”; reszta respondentów związana była z mniej relewantnymi dla schematów podatkowych obszarami (sektory: ubezpieczeniowy, bankowy, handlowy). Zgodnie z raportem podsumowującym, ankietowani już na wczesnym etapie zamierzeń w zakresie wprowadzenia zmian wskazywali na nieostrość przepisów oraz nieprecyzyjne i pozostawiające wątpliwości sformułowania w zakresie definicji schematu podatkowego czy podmiotów zobowiązanych do raportowania (np. definicji promotora), jak również niedokładne sformułowanie wymogów dotyczących momentu powstania obowiązku raportowania schematu podatkowego. W sposób krytyczny odniesiono się również do kwestii związanej z naruszeniem tajemnicy zawodowej przez profesjonalnych pełnomocników; w tej sekcji podnoszono przede wszystkim złamanie zasad etyki zawodowej oraz doniosłe skutki na polu dyscyplinarnym czy ryzyko utraty zaufania klientów⁴⁷¹. Jako słuszny należy uznać argument jednego z respondentów, który wskazał, że profesjonalny pełnomocnik zobowiązany jest do zachowania tajemnicy zawodowej, nawet jeżeli jego klient popełnił najpoważniejsze przestępstwo karne. Fakt, że w myśl przepisów o MDR denuncjacja powinna nastąpić także w sytuacji, gdy istnieje jedynie domniemanie istnienia agresywnej optymalizacji podatkowej wydaje się całkowicie zaburzać zasadę proporcjonalności. Inny respondent również słusznie zauważył, że proponowane rozwiązanie jest sprzeczne z celem przepisów; poprzez wymóg imiennej identyfikacji podmiotów powoduje ono bowiem swoiste przerzucenie ciężaru funkcji kontrolnych z organów państwowych na podmioty profesjonalne, podczas gdy organy skarbowe powinny pozyskiwać jedynie ogólne informacje o schematach optymalizacyjnych i w ten sposób skuteczniej prowadzić kontrole podatkowe. Grupa czternastu respondentów wysunęła ponadto propozycję przeniesienia obowiązku raportowania na podatnika bezpośrednio nabywającego lub wdrażającego schemat podatkowy, przy równoczesnym zobowiązaniu podmiotu profesjonalnego do pisemnego poinformowania klienta o obowiązku przekazania w tym zakresie informacji do organów administracji skarbowej. W ocenie autora pracy jest to pozytywny argument stanowiący swego rodzaju kompromis pomiędzy tajemnicą zawodową a celami dyrektywy 2018/822.

W zakresie konsultacji podatkowych z 2018 roku należy wskazać, że zgodnie z zawiadomieniem z dnia 16 listopada 2018 roku głównymi przyczynami, które legły u podstaw ich rozpoczęcia były nowość przewidzianych rozwiązań prawnych, jak również żywe zainteresowanie środowisk specjalistycznych, których przepisy te dotyczą. Wprost

⁴⁷¹ Do podobnych wniosków dochodzi prof. Ryszard Piotrowski – Zob. Ł. Zalewski, *Przepisy o MDR niezgodne z konstytucją? Resort odpiera zarzuty*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1415572,raportowanie-schematow-podatkowych-czy-przepisy-sa-konstytucyjne.html>, (dostęp: 20.06.2021).

wskazana została również potrzeba wydania objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o MDR, uzasadniana analogiczną praktyką dokonywaną w innych państwach (za przykład podano Wielką Brytanię). Można wnioskować, że objaśnienia podatkowe wydane w zakresie przepisów MDR jawią się jako zbiór odpowiedzi na kwestie problematyczne przedłożone przez uczestników konsultacji i mają niejako zastępować czynności, które powinny mieć miejsce przed uchwaleniem ustawy. Niestety, niemożliwa jest analiza wyników przedstawionego opracowania, gdyż raport z przebiegu konsultacji nie został udostępniony publicznie, tak jak miało to miejsce w przypadku konsultacji z 2017 roku. Odnotować natomiast należy, że zgodnie z zawiadomieniem przepisy wdrażające dyrektywę 2018/822 w momencie obwieszczenia o konsultacjach oczekiwały na wejście w życie; ustawa została już podpisana przez Prezydenta RP. Pomijając walor merytoryczny i praktyczny takiego działania zaznaczyć należy, że po raz kolejny naruszona została zasada zaufania obywateli do państwa poprzez brak partycypacji w procesie legislacyjnym środowisk zainteresowanych. Oczywiście ustawodawca nie był prawnie zobligowany do przeprowadzenia takich konsultacji, choć jak powszechnie wiadomo, utrwalonym standardem w demokratycznym państwie prawa jest możliwość uzyskania wpływu na proces legislacyjny przez podmioty, do których kierowane są przepisy prawne⁴⁷². Brak konsultacji stanowił uszczerbek dla jakości analizowanej legislacji, a ich wtórny charakter nie przyczynił się do załatania powstałej luki. Kolejnym przykładem naruszenia zasady zaufania obywateli do państwa i prawa w procesie wdrażania przepisów MDR do polskiego porządku prawnego była terminowość samej procedury legislacyjnej. Zgodnie z informacjami zawartymi na stronie internetowej Sejmu RP⁴⁷³, projekt ustawy trafił do Sejmu 25 września 2018 roku, natomiast podpisanie ustawy przez Prezydenta RP nastąpiło 14 listopada 2018 roku. Oprócz podniesionych już wcześniej wątpliwości w zakresie faktycznego pominięcia procesu konsultacji społecznych jako kolejny problem zarysować należy bardzo krótki okres *vacatio legis* wprowadzonych przepisów. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane w latach dziewięćdziesiątych XX wieku⁴⁷⁴ oraz krótko po roku 2000⁴⁷⁵ wypracowało zasadę, zgodnie z którą zmiany w ustawach dotyczących podatków dochodowych powinny być uchwalane najpóźniej do dnia 30 listopada, tak by mogły rozpocząć

⁴⁷² o doniosłości konsultacji społecznych w procesie stanowienia prawa szerzej – uzasadnienie wyroku TK z 14 listopada 2018 r., Kp 1/18, LEX nr 2575644, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/downloadOrzeczenieDoc?dok=92631>, (dostęp: 13.07.2024 r.)

⁴⁷³ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejm. 2860.

⁴⁷⁴ Zob. Orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.

⁴⁷⁵ Zob. Postanowienie TK z 22 lutego 2006 r., K 48/04, OTK-A 2006, nr 2, poz. 25.

funkcjonowanie od 1 stycznia roku następnego⁴⁷⁶. Należy podkreślić, że orzecznictwo TK w tym zakresie dotyczy danin wymierzanych w skali rocznej⁴⁷⁷, najczęściej podatków dochodowych, natomiast wskazana nowelizacja objęła swoim zakresem także pozostałe daniny publicznoprawne (np. podatek od towarów i usług). Obszerność zmian oraz liczebność aktów prawnych, na które wpłynęła nowa legislacja, nakazuje stosować względem niej odrębne zasady oceny długości *vacatio legis*⁴⁷⁸. Obecnie stanowisko przedstawicieli nauki i doktryny prawa podatkowego wyraża krytyczny pogląd wobec miesięcznego okresu na zaznajomienie się podatników z nowelizacjami prawa podatkowego, argumentując ten fakt zmianą stosunków społeczno – gospodarczych, w których wypracowana została przedstawiona wcześniej zasada. Konieczność zapewnienia co najmniej miesięcznego okresu *vacatio legis* podyktowana była wówczas wypośrodkowaniem interesów – z jednej strony podatników, którzy powinni mieć czas na zapoznanie się z nowymi przepisami prawa, lecz z drugiej strony szczególnej sytuacji gospodarczej Polski, która przechodziła tzw. „wielką transformację gospodarczą” – co wymagało z kolei wielu daleko idących przekształceń we wszystkich gałęziach prawa⁴⁷⁹. Zmiany te, aby były skuteczne, musiały być dynamicznie i stanowczo wdrażane tak, by nadążyć za szybko zmieniającą się sytuacją rynkową. W nowszych publikacjach przeważa pogląd wskazujący na konieczność stosowania odpowiedniego (dostosowanego do obszerności i doniosłości zmian) okresu *vacatio legis*⁴⁸⁰. Niemożliwe jest wskazanie minimalnego okresu, w którym podatnicy będą w stanie dostosować swoją sytuację do nadchodzących zmian⁴⁸¹. W przypadku przepisów o obowiązkowym raportowaniu schematów podatkowych, okres ten bez wątpienia był zbyt krótki⁴⁸²; rekomendowanym działaniem w tym zakresie, proponowanym przez Biuro Analiz Sejmowych⁴⁸³, było jego wydłużenie, natomiast propozycja ta nie została zaaprobowana. Nieprawidłowe określenie terminu rozpoczęcia obowiązywania przepisów o schematach podatkowych sygnalizowana była również przy okazji wystąpienia KIDP z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 lipca 2024 odniósł się do tej kwestii, wskazując jednak, że w jego kompetencji nie leży ocena prawidłowości

⁴⁷⁶ Zob. Orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁴⁷⁷ Zob. Wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

⁴⁷⁸ Zob. Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., K. 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165; Wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., K. 27/02.

⁴⁷⁹ Szerzej: G.W. Kołodko, *Transformacja polskiej gospodarki – sukces czy porażka?*. Warszawa 1992 s. 41.

⁴⁸⁰ Zob. G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*. Warszawa 2010. Lex/el.

⁴⁸¹ Zob. Wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23.

⁴⁸² Zob. H. Dzwonkowski, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, (druk nr 2860).

⁴⁸³ Dalej: BAS.

określenia okresu przygotowawczego do wdrożenia danego ustawodawstwa, a to z uwagi na fakt, że uprawnienie to leży w wyłącznej gestii parlamentu⁴⁸⁴.

Istotną wątpliwość budzi także obowiązek raportowania uzgodnień, które dotyczą stanów faktycznych zaistniałych przed dniem wejścia w życie ustawy, co zaproponowane zostało w art. 27 ust.1 projektu ustawy (art. 86a § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej⁴⁸⁵). Propozycja ta od początku została odebrana negatywnie; podnoszone było naruszenie art. 2 Konstytucji RP poprzez przełamanie zasady nieretroaktywności wprowadzanych przepisów prawa. Faktem jest, że zasada *lex retro non agit* nie jest zasadą bezwzględną i pod pewnymi warunkami może zostać przełamana; zabieg ten wymaga jednak spełnienia fundamentalnych warunków, zwłaszcza gdy chodzi o naruszenie sfery wolności i uprawnień podatników (tak, jak w przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych). Po pierwsze, przepis musi pochodzić z ustawy albo znajdować umocowanie w normie rangi ustawowej; po drugie, retroaktywna norma prawna powinna być wyrażona wprost i nie powinna być wyprowadzona w drodze domniemania lub analogii. Trzeci wymóg dotyczy nienaruszalności zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem, natomiast ostatni warunek to:

(...) ostateczność naruszenia sfery wolności i uprawnień podmiotów prawa, i to wyłącznie w sytuacjach wyjątkowych, uzasadnionych ważnym interesem publicznym, który jest niemożliwy do wyważenia z interesem jednostki i nie może być chroniony w inny sposób, niż poprzez prawo działające z mocą wsteczną.⁴⁸⁶

O ile pierwsze trzy warunki w przypadku przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej można uznać za spełnione, to zaistnienie czwartego z nich jest mocno wątpliwe z perspektywy postulatu niemożności ochrony interesu państwowego (polegającego na ochronie bazy opodatkowania) w inny sposób; istnieją inne metody na utrzymanie finansów publicznych na prawidłowym poziomie, a są nimi np. kontrole podatkowe oraz stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁴⁸⁷. Pomimo wskazywanych już na etapie legislacyjnym⁴⁸⁸ sygnałów o możliwej niezgodności z Konstytucją RP, dyspozycja art. 28 ustawy wprowadzającej nałożyła na podmioty raportujące obowiązek retrospektywnego

⁴⁸⁴ Wyrok TK w sprawie MDR, teza 3.6.

⁴⁸⁵ Brzmienie przepisu: „W terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym transgranicznym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 11 tej ustawy, który został wdrożony w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 tej ustawy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r.”

⁴⁸⁶ Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, Dz.U. 2002 nr 19, poz. 199.

⁴⁸⁷ Art. 119a -119f OP.

⁴⁸⁸ Zob. np. opinia KRDP z dnia 26 lutego 2020 do druku nr 208, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/3EAB4FEB778289DCC1258523002B2AB0/%24File/208-002.pdf> (dostęp: 05.03.2022 r.) s. 5.

przekazywania Szefowi KAS informacji o uzgodnieniach spełniających definicję schematu podatkowego, jeżeli pierwsza czynność związana z wdrożeniem schematu została dokonana po 25 czerwca 2018 r. – wobec schematów transgranicznych, albo po 1 listopada 2018 r. – w stosunku do schematów krajowych. Powyższa regulacja nie obowiązywała jednak długo, gdyż w drodze nowelizacji z 28 maja 2020 r.⁴⁸⁹ wymóg ten uległ zmianie⁴⁹⁰. Najważniejszym założeniem nowelizacji było nałożenie obowiązku ponownego zaraportowania wszystkich transgranicznych schematów podatkowych⁴⁹¹ na promotorów, korzystających i wspomagających w sytuacji, gdy pierwsza czynność związana z wdrażaniem uzgodnienia miała miejsce w okresie od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r.⁴⁹². W drodze zmiany prawa obciążono podatników obowiązkiem powtórnego raportowania jedynie transgranicznych schematów podatkowych, wobec których pierwsze czynności zostały dokonane w podanych wcześniej datach granicznych. Analizowany akt prawny z jednej strony poszerzył więc część obowiązków, gdyż zwiększył zakres podmiotowy raportowania retrospektywnego (wcześniej zobowiązany do dokonywania tych czynności był jedynie promotor, po nowelizacji również korzystający i wspomagający), jak i zakres temporalny, który pierwotnie obejmował uzgodnienia transgraniczne, które zostały wdrożone po 25 czerwca 2018 r. do dnia wejścia w życie ustawy; po noweli obowiązek ten objął prawie dwukrotnie dłuższy okres od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r. Zmniejszeniu uległ natomiast zakres przedmiotowy, ponieważ ponownemu raportowaniu podlegały jedynie schematy transgraniczne. Co więcej, za nieważne z mocy prawa uznano numery schematów podatkowych nadane przed 1 lipca 2020 r. (w zakresie uzgodnień transgranicznych)⁴⁹³. Należy więc stwierdzić, że ustawodawca nie zlikwidował stanu niezgodności z prawem i nie wyeliminował skutków retroakcji, a wręcz ją pogłębił, obejmując dyspozycją nowego przepisu okres dłuższy niż pierwotnie. Orzecznictwo TK wprost opisuje taką sytuację jako niedopuszczalną z punktu widzenia zgodności z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego, gdyż za niezasadne uznaje się: „(...) odnoszenie nowego, niekorzystnego, reżimu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe do zobowiązań powstałych przed jego wejściem w życie,

⁴⁸⁹ Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2123), (dalej: Nowelizacja z dnia 28 maja 2020 r.).

⁴⁹⁰ A. Modzelewska, *Obowiązek retrospektywnego raportowania o schematach podatkowych - stan dotychczasowy a wprowadzone zmiany*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 40-46.

⁴⁹¹ Ł. Zalewski., *Transgraniczne schematy podatkowe trzeba ponownie raportować. Eksperci: To absurd*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1453316,transgraniczne-schematy-podatkowe-ponowne-raportowanie-mdr.html> (dostęp: 15.01.2022).

⁴⁹² Art. 13 ust. 1 nowelizacji z dnia 28 maja 2020 r.

⁴⁹³ Art. 15 nowelizacji z dnia 28 maja 2020 r.

w szczególności, jeżeli zmiana umożliwi organom bezpośrednio wkroczenie w sferę majątku podatnika”⁴⁹⁴. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, powodem dokonania tego zabiegu była:

(...) konieczność objęcia obowiązkami raportowymi w zakresie informacji dotyczących uzgodnień transgranicznych odnoszących się do krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. rajów podatkowych), które nie zostały pierwotnie ujęte w wykazie tworzonym na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11j ust. 2 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a które uwzględnione zostały w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych.⁴⁹⁵

Wskazana przyczyna ma wprowadzić odzwierciedlenie w znowelizowanych przepisach, wydaje się jednak stanowić jedynie próbę uzasadnienia powstałej niespójności; gdyby powód nowelizacji tkwił tylko w opisywanym zakresie, to wówczas zmienione przepisy nie nakładałyby obowiązku ponownego informowania organów skarbowych o wszystkich innych uzgodnieniach transgranicznych zaraportowanych do dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej. Projektodawca na dalszych kartach uzasadnienia nowelizacji wyjaśnia, że: „(...) ponowne raportowanie wskazanych w przepisach informacji konieczne jest z uwagi na specyfikę wymogów wynikających z określonego przez Komisję Europejską standardu wymiany informacji pomiędzy państwami UE”⁴⁹⁶, czyli tzw. schemy unijnej, która wcześniej nie była znana. Wydaje się jednak, że legislator już na etapie uchwalania ustawy pierwotnej powinien był liczyć się z taką możliwością, jeżeli dokonał implementacji na długo przed terminem zakreślonym przez organy UE. Ze wskazanych okoliczności wynika więc, że przyczyną tych problemów, które były podstawą do ponownego raportowania schematów podatkowych, była nadmiernie przyspieszona implementacja przepisów dyrektywy 2018/822; ustawodawca polski nie był w stanie dotrzymać narzuconych przez organy unijne, które nie planowały tak wczesnego wdrożenia przepisów przez którekolwiek z państw członkowskich, standardów w zakresie konstrukcji schemy. Na aprobatę zasługuje pogląd wyrażony przez KIDP w stanowisku na temat omawianego projektu, zgodnie z którym: „(...) decyzje podjęte w ramach implementacji przepisów o schematach podatkowych zostały dokonane w sposób przypadkowy i w zupełnym oderwaniu od wymogów w zakresie

⁴⁹⁴ Zob. Orzeczenie TK z 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36.

⁴⁹⁵ Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 października 2021 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (Monitor Polski z 2021 r. poz. 940).

⁴⁹⁶ Uzasadnienie projektu nowelizacji z dnia 28 maja 2020 r. s. 68.

konstrukcji schemy (raportu) stawianych przez dyrektywę ATAD II⁴⁹⁷. Uwydatnienie nieprzemyślanych decyzji polskiego legislatora po raz kolejny podważyło zaufanie podatnika do prawa oraz organów państwowych. Do zagadnienia tego również odniósł się TK w wyroku z dnia 23 lipca 2024 roku, stwierdzając, że przepis art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej jest niezgodny z art. 2 Konstytucji⁴⁹⁸ argumentując tę okoliczność w sposób następujący:

Retroaktywny charakter art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej nie może być uzasadniony ochroną równowagi budżetowej, nawet przyjmując jej "księgowy" aspekt. Konieczność raportowania schematów podatkowych, których proces wdrażania został rozpoczęty przed wejściem ustawy nowelizującej w życie, nie prowadzi bezpośrednio do zwiększenia dochodów publicznych. Nie sposób uwiarygodnić, że gdyby zrezygowano z retroakcji tego przepisu, zasada równowagi budżetowej (jakkolwiek rozumiana) zostałaby naruszona⁴⁹⁹.

2.2.3 Zasada proporcjonalności

Kolejną zasadą konstytucyjną, która mogła zostać naruszona przez implementację dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego jest zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Powołana reguła, chociaż nie została sformułowana wprost w Konstytucji RP, ma charakter formalny⁵⁰⁰ i jest poparta ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego. Założeniem przepisu jest wyznaczenie wyraźnych granic dla organów państwowych w zakresie dokonywania ograniczeń wolności i praw konstytucyjnych tak, by ustanawianie ich było możliwe jedynie, gdy są one konieczne dla bezpieczeństwa lub porządku publicznego demokratycznego państwa prawnego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. z drugiej strony wyznacza ona reguły ingerencji w sytuacji, gdy przedstawione warunki zostały spełnione. Zasada proporcjonalności wiąże nie tylko wtedy, gdy ustanowione zostają ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale również, gdy na obywateli lub inne podmioty nakładane są obowiązki. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy: „(...) spośród dopuszczalnych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu”⁵⁰¹. Niekonstytucyjność przepisów dyrektywy

⁴⁹⁷ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L. z 2016 r. nr 193, s. 1 z późn. zm.), (dalej: dyrektywa ATAD II).

⁴⁹⁸ Wyłącznie w odniesieniu do obowiązków raportowych doradcy podatkowego.

⁴⁹⁹ Wyrok TK w sprawie MDR, teza 7.4.

⁵⁰⁰ L. Garlicki, K. Wojtyczek, *Komentarz do art. 31. [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II.* Red. M. Zubik. Warszawa 2016.

⁵⁰¹ Zob. Postanowienie TK z 15 lipca 2021 r., SK 3/18, OTK-A 2021, nr 60.

2018/822 może dotyczyć trzech aspektów; w pierwszej kolejności jest to zagadnienie wysokości i dolegliwości kar, które przewiduje polska ustawa za niedopełnienie obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych. W drugim aspekcie problem dotyczy kwestii możliwości narzucenia podatnikowi obowiązku korzystania z mniej korzystnego dla niego pod kątem podatkowym rozwiązania, natomiast w trzecim - wymagania stosowania instytucji nieistniejących w dyrektywie 2018/822 (np. procedura wewnętrzna, dodatkowe cechy rozpoznawcze, raportowanie schematów dotyczących podatków pośrednich). Analizując implementowane przepisy należy stwierdzić, że ograniczenie praw i wolności podatników znajdować może podstawę jedynie w ochronie bezpieczeństwa państwa w ujęciu finansowym i budżetowym oraz wskazanej już wcześniej zasadzie wolnej konkurencji, wynikającej z ustroju społecznej gospodarki rynkowej⁵⁰². Wracając do celów wskazanych zarówno w dyrektywie, jak i w uzasadnieniu ustawy transponującej należy dojść do wniosku, że nakładanie na podatników grzywn i kar administracyjnych jest sposobem na realizację wskazanych w ich treści założeń; tym niemniej zbadania wymaga, czy wysokość przewidzianych dolegliwości została ustalona w zgodzie z zasadą proporcjonalności. Należy zatem odwołać się do tzw. testu proporcjonalności, który składa się z trzech pomniejszych dyrektyw; jako pierwszą wskazać należy tzw. „zasadę konieczności”, która zakłada, że ograniczenie praw konstytucyjnych jest dopuszczalne tylko przy użyciu środków, za pomocą których można zrealizować cel usprawiedliwiający ograniczenie (np. określenie dozwolonej prędkości w ruchu lądowym jako konieczny środek zapewnienia bezpieczeństwa publicznego w zakresie ruchu po drogach publicznych). Przykładem przeciwnym, stanowiącym środek nieproporcjonalnie ograniczający konstytucyjne prawo przemieszczania się⁵⁰³, byłby natomiast całkowity zakaz poruszania się pojazdami mechanicznymi po drogach publicznych; całkowicie eliminowałby on niebezpieczeństwo, natomiast stanowiłby jednocześnie niewspółmierne ograniczenie praw jednostki. Kolejna dyrektywa, nazywana „zasadą najłagodniejszego środka” lub „zasadą przydatności” zakłada, że jeżeli istnieje więcej niż jeden sposób ograniczenia prawa ze względu na usprawiedliwiony cel, to należy dokonać wyboru sposobu jak najmniej uciążliwego. Tym samym konieczne jest unikanie sytuacji, w której zastosowany środek powoduje niezasadne ograniczenie innych praw. Przykładem takiego działania jest zastępowanie instrumentów cywilnych i administracyjnych sankcjami karnymi, które jak powszechnie wiadomo są najbardziej dolegliwe. Ostatni element zasady proporcjonalności

⁵⁰² Art. 20 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, NR 78 poz. 483 z późn. zm.)

⁵⁰³ Ibidem.

to tzw. „proporcjonalność *sensu stricto*”; polega ona na zestawieniu dwóch lub więcej kolidujących ze sobą wartości i ustaleniu, która z nich w danej sytuacji faktycznej prezentuje większą relewantność na gruncie ochrony, a w konsekwencji - któremu dobru prawnemu przyznać należy pierwszeństwo, a które prawo ograniczyć⁵⁰⁴. Odnosząc powyższe rozważania do przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej należy wskazać, że sankcje, które mogą zostać zastosowane w przypadku niewypełnienia wymogów związanych z obowiązkami tego rozdziału podzielić można na sankcje o charakterze administracyjnym (art. 86m § 1 Ordynacji podatkowej, art. 86m § 2 Ordynacji podatkowej) oraz o charakterze karnym (karnoskarbowym) - art. 80f k.k.s.; rozważenia wymaga więc dodatkowo kwestia, czy oprócz samej wysokości kar uzasadnione jest obwarowanie opisywanych obowiązków odpowiedzialnością na gruncie karnym. Nie istnieją konkretne ramy i wytyczne stanowiące o zasadności stosowania norm prawa karnego do określonych czynów uznawanych za negatywne. Doktryna karnistyczna wskazuje, że zastosowanie sankcji karnej jest najdonioślejszym przejawem przymusu państwowego, wyrażającego potępienie czynu zabronionego i jego sprawcy. Prawo karne bywa określane jako „prawo granic” (zasada *ultima ratio* regulacji prawnokarnych); ustawodawca sięgający po sankcję karną (określając dany czyn jako zabroniony pod groźbą sankcji karnej) musi mieć świadomość niemożności uregulowania danej materii ochroną prawną określonego dobra przez inne niż prawo karne gałęzie prawa⁵⁰⁵. Wskazania wymaga jednocześnie fakt, że kary administracyjne nakładane mogą być jedynie w dwóch przypadkach - niedopełnienia obowiązku posiadania tzw. „wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych” wskazanej w art. 86l § 1 Ordynacji podatkowej oraz jeżeli podmiot zobowiązany nie wprowadził procedury wewnętrznej, a dodatkowo promotor będący osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od takiego podmiotu naruszy swoje obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych (stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia przestępstwa z art. 80f k.k.s.). z powyższej analizy wynika więc jednoznaczny wniosek, że administracyjne kary pieniężne z tytułu niedotrzymania obowiązków raportowych mogą być nakładane jedynie na podmioty określone w art. 86l § 1 Ordynacji podatkowej; przepis ten wskazuje, że takimi podmiotami są: „Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie (...)”. Nie ma więc prawnej możliwości, aby ten rodzaj kary został nałożony na osobę fizyczną bez wyroku sądu

⁵⁰⁴ P. Tuleja, *Komentarz do art. 31*, op. cit..

⁵⁰⁵ J. Lachowski, A. Marek, *Prawo karne. Zarys problematyki*. Warszawa 2018, s. 20.

karnego. Brak możliwości stosowania opisywanych przepisów wobec osób fizycznych nie przesądza jednak o automatycznej „proporcjonalności” przyjętych rozwiązań, gdyż dobra osobiste w postaci prawa własności osób prawnych i jednostek organizacyjnych korzystają na równi z prawami osób fizycznych z ochrony wskazanej w Konstytucji w art. 64⁵⁰⁶ i art. 165⁵⁰⁷ (w przypadku jednostek samorządu terytorialnego). W ocenie autora pracy sam fakt niewywiązania się z obowiązku stworzenia procedury wewnętrznej i obwarowanie naruszenia karą w wysokości do 2 mln zł stoi w sprzeczności z zasadą proporcjonalności (jako wartość nieprzenosząca stopnia zaniedbania spowodowanego takim zaniechaniem). Pamiętać należy, że przedstawiony reżim odpowiedzialności ma charakter administracyjny, toteż jego stosowanie uzależnione jest od arbitralnej oceny organu, którym w opisywanym przypadku jest Szef KAS (art. 86m § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej), a nie niezawisły sąd. Jednocześnie taka konstrukcja prawna wymusza stosowanie przepisów o egzekucji w administracji⁵⁰⁸, co z kolei nie zapewnia prawidłowych gwarancji procesowych pozwalających podmiotowi na ochronę jego praw. Fakt ten powinien dodatkowo obligować organ administracyjny do zachowania podniesionych wymogów ostrożności w zakresie wysokości wymierzanych kar zwłaszcza, że w polskim systemie prawnym nie istnieje kategoryzacja wartości kwotowej kar administracyjnych⁵⁰⁹; ich wysokość określana jest w oparciu o swobodną decyzję organu. Należy wspomnieć, że w innych państwach członkowskich UE sankcje za niedopełnienie obowiązków raportowych nakładane są albo w trybie administracyjnym⁵¹⁰, albo w trybie karnym⁵¹¹ – nie występuje kumulacja odpowiedzialności tak, jak w prawie polskim. Wyraźna dysproporcja występuje również w zakresie wysokości nakładanych sankcji. Polska jest w tym zakresie niekwestionowanym liderem⁵¹², łączącym nadzwyczajną dolegliwość kar administracyjnych z reżimem karnym.

⁵⁰⁶ Zgodnie z poglądem P. Winczorka, art. 64 chroni wszystkie postaci własności, a więc gwarantuje ochronę każdemu podmiotowi – prywatnemu i publicznemu, a więc Skarbowi Państwa, przedsiębiorstwu państwowemu, jednostce samorządu terytorialnego – jest to jednak pogląd mniejszościowy. Zob. P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.* Warszawa 2000, s. 87.

⁵⁰⁷ Wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3.

⁵⁰⁸ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.)

⁵⁰⁹ Inaczej w prawie holenderskim, gdzie ustawa wskazuje wprost, że: „[organ] może nałożyć karę administracyjną nieprzekraczającą kwoty szóstej kategorii, o której mowa w art. 23 akapit czwarty Kodeksu karnego” tak: art. 11 ust. 2 holenderskiej Ustawy o międzynarodowej pomocy podatkowej, *Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*.

⁵¹⁰ Np. w prawie holenderskim (wspomniany już wcześniej art. 11 ust. 2 holenderskiej ustawy o międzynarodowej pomocy podatkowej) oraz fińskim zgodnie z § 22a (sekcją 22a) fińskiej ustawy o postępowaniu podatkowym, w zw. z rozdziałem 8 fińskich objaśnień podatkowych.

⁵¹¹ Np. w prawie austriackim art. 49c Kodeksu karnego skarbowego nr 129/1958, *Bundesrecht konsolidiert*.

⁵¹² w 2021 roku maksymalna kara grzywny za niedopełnienie obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych wynosiła niemal 26 mln zł (art. 56 k.k.s. w zw. z art. 80f k.k.s.), MDR – istotne terminy na początku 2021 r. Podejmij działania, <https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey->

Analizując jednak jedynie maksymalną wysokość grzywny (kary) w ujęciu kwotowym wskazać należy, że państwem, które stosuje w swoim systemie prawnym rozwiązania najbardziej dolegliwe (zaraz po Polsce) jest Wielka Brytania, w której maksymalna wysokość kary wynosi 1 mln funtów (ok. 1,2 mln EUR)⁵¹³. Kolejnym państwem, w którym sankcje są „relatywnie” dolegliwe jest Holandia (maksymalna wysokość kary wynosi 900 tys. EUR⁵¹⁴). Jedynie w kilku państwach UE kary maksymalne osiągają wartość kilkuset tysięcy EUR (Dania, Luksemburg, Irlandia, Słowenia), natomiast w 16 państwach wysokość sankcji maksymalnych nie przekracza kwoty 100 tys. EUR⁵¹⁵. Jak pokazuje wskazana analiza jedynie dwa państwa, oprócz Polski, stosują zaostrzony reżim w zakresie raportowania schematów podatkowych; w przeważającej większości państw ich wysokość jest średnio 50-krotnie niższa. Zgodnie z brzmieniem art. 1 pkt 6 dyrektywy 2018/822, przyjęte przez państwa członkowskie sankcje mające na celu zapewnienie przestrzegania zawartych w niej wymogów muszą spełniać kryteria skuteczności i proporcjonalności oraz pełnić funkcję odstraszącą. Przedstawiona powyżej holistyczna analiza poszczególnych aspektów związanych z instytucją raportowania schematów podatkowych pozwala jednoznacznie stwierdzić, że wymóg odstraszenia i skutecznego działania został przez ustawodawcę polskiego spełniony; wymóg proporcjonalności został jednak całkowicie pominięty, zarówno w kontekście celów dyrektywy 2018/822, jak i samej Konstytucji RP.

Druga możliwość naruszenia zasady proporcjonalności przejawia się w ingerencji ustawodawcy w prawa podatnika, poprzez zobowiązanie go do stosowania mniej korzystnych dla niego rozwiązań na gruncie prawa podatkowego, pod rygorem konieczności zgłoszenia schematu podatkowego (albo poniesienia kary za jego niezaraportowanie). Koncepcja raportowania schematów podatkowych zakłada, że czynność, która nakierowana jest wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowej (po spełnieniu dodatkowych warunków) stanowi schemat podatkowy. Jeżeli więc podatnik staje przed dylematem rozwiązania danego problemu faktycznego na dwa sposoby, które wywierają tożsame skutki prawne, to postępując zgodnie z przepisami rozdziału 11a OP powinien wybrać rozwiązanie podatkowe mniej korzystne

com/pl_pl/topics/1pager/2021/01/ey-1pager-mdr-istotne-terminy-w-styczniu-2021r-xkw.pdf, (dostęp: 02.03.2022 r.)

⁵¹³ w przypadku gdy HMRC uzna, że w danych okolicznościach sankcja jest „niewłaściwie niska”, HMRC może zwrócić się do First-tier Tribunal o nałożenie tzw. „kar dziennych”, które mogą w sumie sięgać 1 mln funtów (pkt 16 ust. 5 *The International Tax Enforcement (Disclosable Arrangements) Regulations 2020*, <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2020/25/part/3?view=plain>, (dostęp: 02.03.2022 r.)

⁵¹⁴ Art. 11 ust. 2 holenderskiej ustawy o międzynarodowej pomocy podatkowej w zw. z art. 23 akapit czwarty pkt 6 holenderskiego kodeksu karnego, *Wetboek van Strafrecht*.

⁵¹⁵ EU Mandatory disclosure regime: DAC6 state of play, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/11/EU-mandatory-disclosure-rules-webcast-deck.pdf>, (dostęp: 02.03.2022 r.)

dla siebie, aby nie narazić się na „zarzut” osiągnięcia korzyści podatkowej. Tę sytuację doskonale ilustruje poniższy stan faktyczny:

*Człowiek w podeszłym wieku zamierza przekazać nieodpłatnie prawo własności mieszkania obcej osobie, jednocześnie chcąc zachować możliwość zamieszkiwania w tym lokalu do końca życia*⁵¹⁶.

Opisana czynność może zostać dokonana na trzy sposoby; poprzez sporządzenie testamentu, dokonanie darowizny na wypadek śmierci (ew. darowizny za życia wraz z ustanowieniem służebności mieszkania), umowę dożywocia. Skutki podatkowe na gruncie wskazanych trzech rozwiązań prezentują się w sposób tożsamy, tj. skoro czynność skutkuje nabyciem prawa własności nieruchomości, to w zakresie testamentu i darowizny obowiązywać będzie podatek od spadków i darowizn, natomiast przy umowie dożywocia towarzyszącą jej daniną będzie podatek od czynności cywilnoprawnych. W przypadku osoby obcej w rozumieniu przepisów, przyjęcie darowizny albo spadku obłożone jest podatkiem w najwyższej kwocie wynoszącej 2877 zł 90 gr i 20% od nadwyżki ponad 20 556 zł⁵¹⁷; należność publicznoprawna w podatku od spadków i darowizn wyniesie ok. 55 tys. zł. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych (umowa dożywocia) stawka podatku wynosi natomiast 2% wartości nieruchomości⁵¹⁸, co skutkuje powstaniem zobowiązania w kwocie zaledwie 6 tys. zł. W opisaney powyżej sytuacji przeniesienie prawa własności nieruchomości w drodze umowy dożywocia mogłoby zostać uznane za schemat podatkowy, gdyż transakcja ta zmierza wyłącznie do uzyskania korzyści podatkowej, natomiast cecha rozpoznawcza, która została spełniona, to ta wskazana w art. 86a § 1 lit f poprzez zmianę zasad opodatkowania. Uzgodnienie to nie powinno jednak podlegać raportowaniu jako schemat krajowy, ponieważ z dużą dozą prawdopodobieństwa można stwierdzić, że nie zostanie spełniony warunek kwalifikowanego korzystającego⁵¹⁹ (nie można natomiast tego wykluczyć). z drugiej strony schemat ten może nabrać cech „transgranicznych”, gdy drugą stroną umowy dożywocia będzie rezydent podatkowy innego państwa⁵²⁰, co również jest wysoce prawdopodobne. Rozważenia wymaga więc kwestia, czy zgodne z Konstytucją RP jest oczekiwanie od podatnika zawarcie mniej korzystnej dla niego umowy w celu uniknięcia odpowiedzialności wynikającej z reżimu

⁵¹⁶ Dla uproszczenia autor zakłada, że nie istnieją żadni spadkobiercy ustawowi, a każda z czynności pozostanie ważna, jak również, że wskazane przesunięcie majątkowe nie wyczerpuje całego składu spadku. Wartość nieruchomości wynosi 300 tys. zł.

⁵¹⁷ Art. 15 ust.1 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 596).

⁵¹⁸ Art. 7 ust.1 pkt 2 lit. a Ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 295).

⁵¹⁹ Art. 86a § 4 OP.

⁵²⁰ Art. 86a § 3 pkt 1 OP.

przepisów o raportowaniu schematów podatkowych przy założeniu, że obydwie możliwości działania są dopuszczalne i wywierają analogiczne skutki prawne. Zgodnie z orzecznictwem NSA i TK, podatnik nie ma obowiązku działania w taki sposób, aby powstała należność publicznoprawna o jak największej wartości⁵²¹; nie zabrania się podatnikowi wyboru takiego rozwiązania, zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego⁵²². Poglądy przedstawicieli doktryny kwestionują więc konstytucyjność wymagania od podatnika i sankcjonowania prawnego sytuacji, w której dokonując czynności prawnej jest on zobowiązany do poszukiwania opcji, która będzie obciążała go daniną publicznoprawną w większym wymiarze; jeżeli więc istnieją rozwiązania, które pośrednio obligują podatnika do takich działań pod rygorem zastosowania dolegliwych sankcji, to bez wątpienia uznać należy je za niezgodne z konstytucyjną zasadą proporcjonalności.

Ostatni aspekt konstytucyjnej zasady proporcjonalności, który mógł zostać naruszony w toku implementacji przepisów dyrektywy 2018/822, dotyczy kwestii nakładania na podatników dodatkowych obowiązków nieprzewidzianych w akcie unijnym. Prawodawca unijny umożliwił rozszerzenie przewidzianych przez niego obowiązków o schematy krajowe, które jednak zostały wyraźnie wyodrębnione poprzez podkreślenie braku stosowania wobec nich automatycznej wymiany informacji i możliwości uzyskania informacji jedynie „na wniosek” państwa zainteresowanego. Podkreślenia wymaga jednak, że skoro transpozycja dyrektywy do prawa krajowego wypełniać ma cele założone na szczeblu ponadnarodowym, to trudnym do zaakceptowania jest pogląd zakładający możliwość zgodnego z prawem nakładania obowiązków nowych, nierealizujących celów zawartych w dyrektywie. Prawdopodobny powód rozszerzenia obowiązków także na schematy krajowe odnaleźć można w uzasadnieniu ustawy transponującej, zgodnie z którym:

Polski prawodawca jest jednak zdania, że agresywna optymalizacja nie dotyczy tylko uzgodnień transgranicznych. Jak pokazuje dotychczasowa praktyka agresywnej optymalizacji podatkowej w Polsce, wskazana również w niniejszym uzasadnieniu, często unikanie opodatkowania dotyczy właśnie relacji *stricto* krajowych.

Z powyższego wynika więc wniosek, że legislator polski w pewnym stopniu rozminął się z celem dyrektywy, przyznając wyższy priorytet rozwiązaniom krajowym, które w jego ocenie oddziałują w taki sam sposób na finanse publiczne i wspólnotowe jak mechanizmy międzynarodowe. Wątpliwa jest jednocześnie możliwość ustanowienia konieczności raportowania schematów międzynarodowych jedynie w celu wprowadzenia obowiązku

⁵²¹ Zob. Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5/41, poz. 41.

⁵²² Zob. Wyrok NSA z 23 września 2014 r., II FSK 2327/12, LEX nr 1572494.

raportowania schematów krajowych. Jak pokazują rejestry Ministerstwa Finansów w zakresie raportowanych schematów podatkowych, od 1 stycznia 2019 roku (tj. od początku obowiązywania w Polsce przepisów o MDR) do 16 lutego 2022 roku schematy krajowe zaraportowane zostały w liczbie 13 285, natomiast liczba zaraportowanych schematów transgranicznych wynosi zaledwie 7 081. Dane te pokazują, że w polskim porządku prawnym transgraniczne schematy podatkowe pełnią znacznie mniej istotną rolę niż schematy krajowe pomimo, że wymogi ich powstania są dużo trudniejsze do spełnienia, z uwagi choćby na określone progi kwotowe *de minimis*. Raportowanie schematów krajowych nie wynika w jakikolwiek sposób z intencji ustawodawcy unijnego ani też propozycji wysuniętych przez OECD; konstrukcja ta nie jest także spotykana w ustawodawstwie żadnego innego państwa, za wyjątkiem Portugalii⁵²³. Teza o konieczności wdrożenia omawianej instytucji łącznie z implementacją dyrektywy 2018/822 wydaje się tym samym nieprawdziwa; łączy się natomiast z kwestią funkcjonowania w prawie polskim raportowania schematów podatkowych dotyczących danin pośrednich, np. podatku VAT. Wytyczne OECD oraz dyrektywa 2018/822 odnoszą się jedynie do podatków bezpośrednich z uwagi na fakt, że kwestia podatków o charakterze pośrednim regulowana jest w sposób wyłączny na szczeblu unijnym, zaś nad przestrzeganiem prawa w tej materii czuwa Trybunał Sprawiedliwości UE. Usankcjonowanie schematów podatkowych na tym polu nie jest sprzeczne z celami dyrektywy 2018/822, ale jednocześnie jest niezrozumiałe w kontekście eliminowania erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków poza granicę państwa, gdyż zjawisko to dotyczy wyłącznie podatków dochodowych.

Kolejnym zagadnieniem problematycznym jest wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obowiązku tworzenia „procedury wewnętrznej”. Posiłkując się opisywanym wcześniej „testem proporcjonalności” należy wskazać, że właściwie nie występuje w tym zakresie realizacja „zasady konieczności”; przyczyna nałożenia obowiązku nie wynika z dyrektywy 2018/822, a polski ustawodawca stworzył tę instytucję nie argumentując w sposób przekonujący przyczyn, które były podstawą takiej decyzji. Zgodnie z uzasadnieniem ustawy transponującej:

Celem projektowanego rozwiązania [wprowadzenia procedury wewnętrznej] jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach przez podmioty o rozbudowanej strukturze organizacyjnej. Wewnętrzna procedura pozwoli określić zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów (opracowanie, prezentowanie,

⁵²³ Podobny system w zakresie raportowania czynności zmierzających do unikania opodatkowania w obrębie prawa krajowego występuje także w Irlandii i Wielkiej Brytanii, natomiast nie został on wdrożony przez implementację dyrektywy 2018/822 i działa na innych zasadach.

wdrażanie, audyt itp.) za realizację obowiązku raportowania czy zgłaszania schematu. Powinna też gwarantować prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych promotora względem korzystającego.

Legislator zatem uważa, że podmioty zatrudniające nawet jednego promotora (np. tzw. doradcę podatkowego *in house*) i generujące przychody (albo koszty) większe niż 8 mln⁵²⁴ zł w skali roku nie będą w stanie dotrzymać obowiązków raportowych w zakresie MDR bez wprowadzenia sformalizowanej procedury wewnętrznej. Należy wskazać, że zgodnie z raportem PARP⁵²⁵ w latach 2008 – 2018 mikroprzedsiębiorstwa stanowiły aż 96,7% wszystkich przedsiębiorstw w Polsce. Mając na uwadze, że zgodnie z definicją zawartą w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy Prawo przedsiębiorców⁵²⁶ mikroprzedsiębiorcą jest podmiot, który osiąga obrót (przychód) w kwocie rocznej nieprzekraczającej 2 mln euro, niemalże wszyscy przedsiębiorcy zostali objęci wskazanym obowiązkiem (odliczając osoby fizyczne). Nieistotny wydaje się również w tym zakresie wymóg zatrudniania promotora, ponieważ w obecnych realiach prowadzenie działalności gospodarczej właściwie zawsze obliguje do nawiązania współpracy z podmiotem profesjonalnym zajmującym się obsługą podatkową (bądź prawną i podatkową). W dalszej części uzasadnienia legislator wskazuje natomiast, że badając rynek usług doradztwa podatkowego 20 największych firm działających w tym sektorze na koniec 2016 r. przekroczyło próg 8 mln zł przychodów. W niosek ten, jakkolwiek słuszny, wydaje się oderwany od właściwych mierników; zgodnie z poprzednimi wskazaniem podmioty, których roczne przychody oscylują w granicach 9 mln zł, są właściwie najliczniejszą grupą przedsiębiorców w Polsce. Naruszona wydaje się w tym zakresie druga z zasad, czyli „zasada przydatności; tworząc wskazany wymóg ustawodawca nie był bowiem w stanie określić prawidłowego progu przychodowego, ani też stwierdzić problemów w obowiązkach raportowych, gdyż po pierwsze - instytucja ta wówczas nie funkcjonowała, a po drugie - niemożliwe było oparcie się na wzorcach pochodzących z innych państw z uwagi na fakt, że konstrukcja „procedury wewnętrznej” nie jest znana w żadnym z nich. Ostatnia z zasad, tj. „proporcjonalność *sensu stricto*”, również nie wydaje się występować w tym zakresie; zestawiając wartość, jaką jest ochrona budżetu państwa narażona na uszczuplenie poprzez stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej z wartością, jaką są prawa majątkowe osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych, które mogą stosować schematy podatkowe należy dojść do wniosku, że wartości te nie są równoważne. Samo zaniechanie wymogu sporządzenia procedury wewnętrznej w sytuacji, gdy schemat podatkowy nie wystąpił

⁵²⁴A. Żądło, *Procedura MDR – nowy obowiązek dla przedsiębiorców*, <https://spolkiosobowe.pl/procedura-mdr-nowy-obowiazek-dla-przedsiębiorcow/>, (dostęp: 14.06.2023).

⁵²⁵ Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce z 2020 r., Grupa PFR.

⁵²⁶ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.)

albo obowiązki z nim związane zostały wypełnione (pomimo braku procedury) nie uzasadnia jeszcze twierdzenia, że nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, choć może wskazywać na zaniechanie przestrzegania wymogu należytej staranności⁵²⁷. Instytucja ta jest więc wyrazem niepotrzebnego i nieuzasadnionego odejścia od pierwowzoru wskazanego w dyrektywie 2018/822. o ile w przypadku obowiązkowego raportowania krajowych schematów podatkowych analogiczne rozwiązania można było dostrzec w ustawodawstwie wąskiej grupy państw, tak „procedura wewnętrzna” jest rozwiązaniem występującym jedynie w polskim porządku prawnym. Podobną rolę przypisać należy kategorii „innych szczególnych cech rozpoznawczych”, które stworzone zostały w sposób autonomiczny przez legislatora polskiego, a które nie znajdują podstawy prawnej w dyrektywie 2018/822, jak również nie występują w przepisach innych państw członkowskich UE. Ustawodawca polski uzasadnia tę decyzję możliwością wskazaną w motywie 10 dyrektywy 2018/822 i podnosi, że zastosowane zostały odpowiednie progi kwotowe *de minimis*, które wyłączają spod reżimu raportowego mniej istotne uzgodnienia. Dodatkowo wskazuje, że:

Powyższe rozwiązania w istotny sposób ograniczą zakres oddziaływania projektowanych przepisów i w efekcie obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych będzie spoczywać na tych podatnikach, których działania tzw. optymalizacji podatkowej prowadzić mogą do istotnych skutków w dochodach budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Z podanym stanowiskiem zdają się polemizować same jednostki samorządu terytorialnego, dla których obowiązki raportowe w zakresie MDR tworzą jedynie problemy w postaci ponoszenia dodatkowych kosztów na przystosowanie do wykonywania obowiązków raportowych⁵²⁸. Stosunek przedstawicieli władz samorządów terytorialnych do opisywanych przepisów najlepiej ilustruje petycja, która została przez nich skierowana do Ministerstwa Finansów 11 lutego 2019 roku, a w treści której zwrócono się z prośbą o całkowite wyłączenie jednostek samorządu terytorialnego oraz tworzonych przez nie spółek prawa handlowego z obowiązku raportowania schematów podatkowych, ewentualnie o odroczenie go w przypadku tych podmiotów co najmniej do 31 grudnia 2020 r. ze względu na niezbędny czas do przeprowadzenia identyfikacji stosowanych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych schematów podatkowych, pozyskania i zaplanowania finansowania nowych wydatków budżetowych, przeprowadzenia szkoleń pracowników z zakresu raportowania MDR oraz dostosowania systemów informatycznych jednostek organizacyjnych⁵²⁹.

⁵²⁷ E. Adamus, *Jak wykazać należyty staranność na gruncie przepisów MDR, aby nie narazić się na sankcje*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8612841,nalezyta-starannosc-przepisy-mdr-sankcje.html> (dostęp: 28.12.2022).

⁵²⁸ Raport NIK 2020, *Centralizacja podatku vat w jednostkach samorządu terytorialnego*, s.30 (przypis nr 93).

⁵²⁹ Apel w sprawie zwolnienia jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku raportowania schematów podatkowych, <https://www.gov.pl/attachment/84d562fa-47e5-48c2-a456-a0c8d94016ed>, (dostęp: 10.03.2022 r.)

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 lipca 2024 roku zwrócił jednak uwagę, że przepisy dotyczące MDR mogą być niezgodne z zasadą proporcjonalności, jednakże tylko w aspekcie dotyczącym zakresu gromadzonych informacji z punktu widzenia ochrony tajemnicy zawodowej, jako uzasadnienie tego stanowiska wskazano:

Przepisy modyfikujące instytucje tajemnicy zawodowej muszą być analizowane pod względem proporcjonalności naruszenia przez nie praw i wolności konstytucyjnie chronionych. Potencjalna ochrona zasady równowagi budżetowej nie może stanowić usprawiedliwienia do stanowienia dowolnych przepisów ingerujących w prawo do tajemnicy komunikowania się oraz autonomii informacyjnej będącej integralną częścią prawa do prywatności.⁵³⁰

3. Podsumowanie

Przedstawione obserwacje wskazują w sposób jednoznaczny, że konstytucyjność przepisów dyrektywy 2018/822 implementowanych do polskiego porządku prawnego budzi uzasadnione wątpliwości i w wielu obszarach wydaje się przeciwstawiać wartościom przyjętym przez naukę i doktrynę prawa podatkowego i konstytucyjnego. Według niektórych autorów zagranicznych implementacja przepisów dyrektywy 2018/822 w Polsce powinna być określania mianem „najtrudniejszego prawa wdrożeniowego”⁵³¹. Głównymi zarzutami podnoszonymi wobec opisywanych przepisów są naruszenie konstytucyjnych zasad określoności przepisów prawa, pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Przejawem niestosowania powyższych reguł prawidłowej legislacji wobec przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych jest przede wszystkim niepewność w zakresie obowiązków raportowych MDR, wieloznaczność w interpretacji przepisów i zawartych w nich definicji, jak również rozbieżności pomiędzy np. tekstem ustawy a wydanymi objaśnieniami podatkowymi. W zakresie ochrony pewności i bezpieczeństwa prawnego formułowane są natomiast zarzuty dotyczące krótkiego okresu *vacatio legis*, szybkiego i nieprzemysłanego procesu ustawodawczego, braku właściwie przeprowadzonych konsultacji społecznych, jak również zbyt pochopnego wdrożenia przepisów bez uwzględnienia wymogów np. dyrektywy ATAD II. Przełamanie zasady zaufania do państwa i prawa przejawia się natomiast w kwestii retroakcji prawa dotyczącego obowiązków raportowych wobec schematów powstałych przed dniem wejścia w życie przepisów o MDR i ich nowelizacji. W dalszej kolejności wskazać należy na zasadę proporcjonalności, której założenia również nie zostały spełnione podczas procesu implementacji opisywanych przepisów, a którego naruszenie nastąpiło poprzez działanie w trzech obszarach; po pierwsze -

⁵³⁰ Wyrok TK w sprawie MDR, teza 8.2.

⁵³¹ Szerzej na ten temat: K. Resenig, *The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union*, „European Taxation” 2020, nr 12, s. 528.

w obrębie kar zabezpieczających realizację obowiązków związanych z MDR - poprzez przyjęcie najdalej idącej odpowiedzialności w postaci sankcji karnej oraz faktycznego zdublowania reżimu odpowiedzialności na gruncie prawa administracyjnego oraz umożliwienie nakładania grzywien w wysokości niewystępującej na gruncie prawodawstwa innych państw; po drugie - poprzez faktyczne zobowiązanie podatnika do poszukiwania i stosowania najmniej korzystnego dla niego rozwiązania na gruncie prawa podatkowego, co z kolei skutkuje nadmierną ingerencją w jego prawa majątkowe; po trzecie – poprzez wdrożenie instytucji nieistniejących w dyrektywie 2018/822 i faktycznie nierealizujących jej celów, co ponownie powoduje nieproporcjonalność dolegliwości wdrażanych rozwiązań w stosunku do uzyskanych z tego tytułu korzyści. Niemożliwa jest również próba uzasadniania nieprawidłowości koniecznością ochrony zasad sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania czy ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych, gdyż istnieją już w obrocie prawnym inne instrumenty służące temu celowi, np. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Wszystkie wskazane okoliczności pozwalają więc sformułować wniosek, że przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych MDR przejawiają daleko idące wątpliwości na gruncie zgodności z Konstytucją RP. Jako zasadne należy uznać działanie w przedmiocie złożenia wniosku o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP, dokonane w uchwale nr 618/2019 KIDP z dnia 17 grudnia 2019 r. Powyższe konkluzje prowadzą również do potwierdzenia drugiej hipotezy pomocniczej, która wskazuje, że wymiar kar nakładanych w związku z niewywiązaniem się z obowiązków raportowania schematów podatkowych sprzeciwia się zasadom przyjętym w Konstytucji RP. Dowodem prawidłowości złożenia wyżej wskazanego wniosku oraz podniesionych na kanwie niniejszego rozdziału wątpliwości jest fakt, że zarzuty niekonstytucyjności przepisów MDR wskazane przez KIDP zostały częściowo uznane za zasadne, co uzasadniało uchylenie ich funkcjonowania w pewnym zakresie – choć tylko w odniesieniu do obowiązków nałożonych na doradców podatkowych.

Rozdział VII - Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów o MDR i przypadki kłopotliwe

1. Informacje wstępne

Zgodnie z informacjami przedstawionymi w poprzednich rozdziałach, przepisy MDR mają za zadanie przeciwdziałać zjawisku tzw. „agresywnego planowania podatkowego”. Dla pełnego zrozumienia przyczyn, które były podstawą dla przyjęcia opisywanych przepisów oraz określenia zakresu tego pojęcia należy rozstrzygnąć, co ustawodawca rozumie jako agresywne planowanie podatkowe. Praktyka stosowania przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych pokazuje bowiem, że zarówno podatnicy, jak i pełnomocnicy profesjonalni nie zawsze raportują właściwe zdarzenia; to z kolei przekłada się na niepoprawne funkcjonowanie instytucji MDR, zaniechanie realizacji jej celów oraz niewydolność organów skarbowych w zakresie administrowania dokonanymi zgłoszeniami. W ocenie autora pracy przedstawiony stan spowodowany jest problemami interpretacyjnymi, wdrożeniem nowych instytucji nieznanymi dyrektywie 2018/822 oraz wysokimi karami za zaniechanie wykonania obowiązków MDR.

Niniejszy rozdział oprócz wyjaśnienia pojęcia agresywnego planowania podatkowego rozstrzyga również kwestie dotyczące zwrotów pokrewnych, m.in.: „unikania opodatkowania”, „uchylania się od opodatkowania”, czy też „optymalizacji podatkowej”, jak również prawidłowego zastosowania poszczególnych pojęć w kontekście przepisów MDR.

Jedną z części niniejszej jednostki redakcyjnej będzie poświęcona analizie tzw. kłopotliwych przypadków, które przy literalnej analizie przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej mogą zostać zakwalifikowane jako schematy podatkowe, natomiast nie powinny być traktowane w ten sposób z punktu widzenia logicznego i praktycznego; przykładem takich działań może być działalność szkoleniowa i publicystyczna. Zagadnienie to połączone zostanie z opisaniem działań podjętych przez autora, który skierował do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wniosek o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego; celem będzie stwierdzenie, czy opisane we wniosku zdarzenia kłopotliwe należy traktować jako schemat podatkowy podlegający raportowaniu oraz czy wskazane w nim czynności wypełniają określone cechy rozpoznawcze. Na kanwie uzyskanych informacji wyciągnięte zostaną wnioski co do kierunków, w których zmierza praktyka organów w zakresie uznawania określonych rozwiązań za schematy podatkowe. Niniejszy rozdział stanowi rozstrzygnięcie pierwszej i piątej hipotezy pomocniczej.

2. „Agresywne planowanie podatkowe” jako źródło przepisów MDR

Przepisy dyrektywy 2018/822 oraz związane z nią dokumenty legislacyjne wskazują, że instytucja raportowania schematów podatkowych ma przeciwdziałać tzw. agresywnemu planowaniu podatkowemu. Ani dyrektywa 2018/822, ani przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują jednoznacznie tego pojęcia, co powoduje pewne problemy interpretacyjne; nie wiadomo bowiem, które czynności stanowią planowanie legalne, a które już uznawane są za agresywne, a w konsekwencji - winny zostać zaraportowane jako schemat podatkowy. Odczytując przepisy w sposób literalny można dojść do przekonania, że agresywnym planowaniem podatkowym będzie każda czynność, która spełnia wskazane w dyrektywie 2018/822 (lub Ordynacji podatkowej) cechy rozpoznawcze. Takiemu rozumowaniu sprzeciwiają się jednak objaśnienia podatkowe, które wskazują, że: „(...) sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową”⁵³², choć w uzasadnieniu dyrektywy 2018/822 wprost czytamy, że:

Biorąc pod uwagę powyższe, skuteczniejszym rozwiązaniem byłaby próba ujęcia informacji na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w postaci wykazu elementów i części składowych transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia, niż próba zdefiniowania pojęcia agresywnego planowania podatkowego. Sygnały tego rodzaju określa się mianem „cech rozpoznawczych”⁵³³.

Nie do końca zatem wiadomo, czy jedynie spełnienie cech rozpoznawczych pozwala mówić o istnieniu agresywnego planowania podatkowego, czy też należy uznać, że dopiero wypełnienie wszystkich wymogów dla uznania danej czynności za schemat podatkowy podlegający raportowaniu może świadczyć o zaistnieniu tego zjawiska. Mając na uwadze powyższe wątpliwości, zasadne jest wyjaśnienie samego znaczenia pojęcia agresywnego planowania podatkowego i zestawienie go z innymi w celu weryfikacji, czy prawodawca unijny (a w konsekwencji polski) posługuje się w tym zakresie odpowiednią nomenklaturą.

2.1 Informacje ogólne i historyczne w kontekście działalności OECD

Jak już zostało wskazane w początkowych rozdziałach niniejszej pracy, przepisy dyrektywy 2018/822 mają swoje źródło w aktach OECD; analiza wskazanych dokumentów jest zatem zasadna i służy odczytaniu znaczenia zwrotów, którymi posługiwali się jej twórcy opisując problem. Pierwszą publikacją OECD, która poruszała problem unikania opodatkowania był raport z 2008 roku pt. *Study into the Role of Tax Intermediaries*⁵³⁴, w tekście

⁵³² Objasnienia MDR, s. 83.

⁵³³ Uzasadnienie dyrektywy 2018/822 pkt 9.

⁵³⁴ Raport *Study into the Role of Tax Intermediaries*, (OECD 2008).

tym pojawia się zwrot „aggressive tax planning” (agresywne planowanie podatkowe), który definiowany jest w dwóch aspektach. W pierwszym oznacza on wykorzystywanie przepisów podatkowych w sposób zgodny z prawem, choć nieprzewidziany przez ustawodawcę, w celu uzyskania korzyści na gruncie danin publicznoprawnych. W drugim oznacza dokonywanie czynności, co do których istnieje niepewność (również ze strony administracji podatkowej) co do ich zgodności z prawem (tzw. szara strefa) – np. W przypadku niejasności przepisu prawa.

Kolejny raport z 2011 roku zatytułowany *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*⁵³⁵ posługuje się pojęciem agresywnego planowania podatkowego, natomiast nie definiuje go, skupiając się jedynie na wykazaniu konieczności wczesnego identyfikowania tego zjawiska oraz postulując przejrzystość podatkową i ujawnianie rozwiązań o charakterze agresywnym.

Ostatnia istotna w tym kontekście publikacja OECD z roku 2013 nosi tytuł *Co-operative Compliance: a Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*⁵³⁶ i odwołuje się do definicji agresywnego planowania podatkowego opisanej w raporcie z roku 2008, skupiając się jedynie na podkreśleniu istotności postulatu przejrzystości rozwiązań podatkowych przyjmowanych przez uczestników obrotu gospodarczego oraz wskazując na konieczność stworzenia obowiązków prawnych w zakresie ujawniania wszelkich rozwiązań, które mogą stanowić agresywną optymalizację podatkową. W jednym z fragmentów autorzy aktu wskazują jednak, co rozumieją pod pojęciem agresywnej optymalizacji podatkowej podając, że:

(...) Niektóre strategie planowania podatkowego opierają się w większym lub mniejszym stopniu na nieujawnianiu przyjętych pozycji podatkowych, które są niepewne i mało prawdopodobne, aby zostały zaakceptowane przez organ podatkowy, ponieważ są postrzegane jako agresywne⁵³⁷.

Przedstawiona definicja jest istotna, bowiem formułuje nowy aspekt uzasadniający postrzeganie danych rozwiązań jako agresywnych – jest nim utajnienie wątpliwych pod kątem zgodności z prawem rozwiązań podatkowych w celu utrudnienia ich wykrycia przez organy podatkowe.

⁵³⁵ Raport *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, (OECD 2022).

⁵³⁶ Raport *Co-operative Compliance: a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, (OECD 2013).

⁵³⁷ Ibidem, s. 41.

2.2 Uzasadnienie dyrektywy 2018/822 i dokumenty procesu legislacyjnego

Trudności w zdefiniowaniu pojęcia agresywnego planowania podatkowego wskazują już dokumenty powstałe w toku procesu legislacyjnego. We wniosku Komisji Europejskiej z dnia 21 czerwca 2017 roku czytamy, że:

(...) Próba zdefiniowania koncepcji agresywnego planowania podatkowego mogłaby okazać się bezskuteczna. Struktury agresywnego planowania podatkowego ewoluowały bowiem na przestrzeni lat w kierunku znacznej złożoności i podlegają nieustannym zmianom i dostosowaniom w odpowiedzi na obronne środki zaradcze podejmowane przez organy podatkowe. W związku z tym przepisy, których dotyczy wniosek, obejmują zestawienie właściwości i elementów transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia (...) ⁵³⁸.

Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny w opinii z dnia 8 czerwca 2018 roku wskazuje, że agresywnym planowaniem podatkowym jest:

(...) Przenoszenie znacznej części zysków osiąganych w danym państwie członkowskim do jurysdykcji o niższej stawce podatkowej, w ten sposób sztucznie zaniżając bazy podatkowe państw członkowskich i powodując poważne zakłócenia na rynku wewnętrznym ⁵³⁹.

Z drugiej strony kwestia agresywności planowania podatkowego została w sposób wyraźny zaznaczona w poprawkach do ostatecznego tekstu dyrektywy ⁵⁴⁰, bowiem pierwotnie fragment pkt 2 uzasadnienia miał otrzymać brzmienie:

Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego. (...)”, natomiast ostateczny kształt tej części dyrektywy ukształtowano jako: „Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż agresywne i złożone struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego (...)”.

Okoliczność ta świadczy bezsprzecznie o fakcie, że prawodawca chciał za pomocą wdrażanych przepisów ograniczyć stosowanie przepisów jedynie względem zjawiska agresywnego planowania podatkowego, co z kolei może prowadzić do wniosku, że samo zjawisko planowania podatkowego nie jest negatywnie postrzegane, a przynajmniej na moment tworzenia omawianego aktu nie wymagało ingerencji organów UE.

Uzasadnienie dyrektywy 2018/822 wskazuje natomiast, że przepisy wprowadzające obowiązek raportowania schematów podatkowych są odpowiedzialnością państw członkowskich UE

⁵³⁸ Wniosek w zakresie Dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych SWD (2017) 237 final.

⁵³⁹ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych” [COM(2017) 335 final – 2017/0138 (CNS)] (2018/C 197/05).

⁵⁴⁰ Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z dnia 1 marca 2018 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (COM(2017)0335 - C8-0195/2017 - 2017/0138(CNS)).

na zjawisko agresywnego planowania podatkowego⁵⁴¹ czy też agresywnych praktyk podatkowych⁵⁴². Drugie z określeń pojawia się w tekście aktu tylko raz, choć wydaje się, że prawodawca unijny nie przypisuje mu odrębnego znaczenia. Mając na uwadze powyższe zastrzeżenie, w ocenie autora pracy zasadne jest przyjęcie, że ustawodawca odnosi się wyłącznie do zjawiska agresywnego planowania podatkowego. Niemiecki tekst aktu prawnego posługuje się tożsamymi stwierdzeniami, odpowiednio „*aggressive Steuerplanung*” oraz „*aggressive Steuerpraktiken*”; oprócz powyższych występuje również określenie „*aggressive grenzüberschreitende Steuerplanungsgestaltungen*”⁵⁴³ (uzgodnienia dotyczące agresywnego transgranicznego planowania podatkowego). Natomiast wersja brytyjska wprowadza oprócz zwrotów „*aggressive tax planning*” i „*aggressive tax practices*” określenia „*aggressive tax arrangements*”⁵⁴⁴ (agresywne uzgodnienia podatkowe), „*aggressive tax-planning arrangements*”⁵⁴⁵ (agresywne uzgodnienia planowania podatkowego), „*aggressive cross-border tax-planning arrangements*”⁵⁴⁶ (agresywne uzgodnienia transgranicznego planowania podatkowego) i „*aggressive tax-planning practices*”⁵⁴⁷ (agresywne praktyki planowania podatkowego). W tym zakresie również zasadne jest twierdzenie, że zwroty użyte w wersjach obcojęzycznych wydają się być synonimami. Wyciągnięcie w tym zakresie jednolitych wniosków jest jednak trudne z uwagi na fakt, że wskazane określenia pojawiają się jedynie w tekście uzasadnienia do dyrektywy, a nie w samych przepisach. Odmiennością względem polskiej wersji językowej jest częściowe odnoszenie się w aktach zagranicznych do „uzgodnień” i „praktyk” z zakresu agresywnego planowania podatkowego, a nie do samego agresywnego planowania podatkowego. Okoliczność ta pozwala sądzić, że w przedstawionych tłumaczeniach w większej mierze położono nacisk na faktyczne czynności niż na zachowania pozostające w sferze nieurzeczywistnionych planów. Można jednocześnie stwierdzić, że posłużenie się w uzasadnieniach zagranicznych pojęciem uzgodnienia transgranicznego, które jest zwrotem zdefiniowanym w przepisach dyrektywy⁵⁴⁸, było zabiegiem intencjonalnym i miało za zadanie ograniczenie zakresu obowiązywania dyrektywy jedynie do czynności, które spełniają wymogi dla uznania danej czynności za uzgodnienie. W konsekwencji można przyjąć, że uzasadnienie polskiego tekstu dyrektywy obejmuje swoim zakresem szerszy krąg zdarzeń

⁵⁴¹ Np. motyw 1 dyrektywy 2018/822.

⁵⁴² Motyw 3 dyrektywy 2018/822.

⁵⁴³ Np. motyw 2 dyrektywy 2018/822 (wersja niemiecka).

⁵⁴⁴ Motyw 2 dyrektywy 2018/822 (wersja brytyjska).

⁵⁴⁵ Np. motyw 3 dyrektywy 2018/822 (wersja brytyjska).

⁵⁴⁶ Np. motyw 10 dyrektywy 2018/822 (wersja brytyjska).

⁵⁴⁷ Np. motyw 11 dyrektywy 2018/822 (wersja brytyjska).

⁵⁴⁸ Art. 1 pkt 18 dyrektywy 2018/822.

i odnosi się do czynności niebędących „uzgodnieniem” w rozumieniu dyrektywy, co jawi się jako pewna niespójność, gdyż oczywistym jest, że okoliczności te nie mogą być w sposób skuteczny usankcjonowane aktem prawnym.

2.3 Pojęcia „optymalizacji podatkowej”, „planowania podatkowego” i „oszczędzania podatkowego”

Analizując pojęcie agresywnego planowania podatkowego należy jednocześnie wyjaśnić zakres znaczeniowy samego planowania podatkowego i zestawzić z pojęciami pokrewnymi w celu określenia, czy ustawodawca posługuje się właściwą nomenklaturą opisując regulowane zjawisko. W ocenie autora pracy, pojęciem o najbardziej zbliżonym znaczeniu do planowania podatkowego jest optymalizacja podatkowa – zwroty te stosowane są często wymiennie⁵⁴⁹, a w literaturze prawa podatkowego funkcjonuje pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej⁵⁵⁰, co potwierdza bliskoznaczność obu fraz. Całkowicie inne znaczenie ma natomiast pojęcie oszczędzania podatkowego, które zarówno w piśmiennictwie krajowym, jak i zagranicznym definiuje się w podobny sposób, określając nim na ogół: „(...) powstrzymanie się przez podatnika od zachowań powodujących powstanie lub zwiększenie obciążenia podatkowego. (...)”⁵⁵¹ lub „(...) powstrzymanie się od konsumpcji wybranych produktów oraz odstąpienie od wykonywania pracy, aby osiągnąć niższy przychód (...)”⁵⁵². Jako przykład oszczędzania podatkowego podaje się np. niekonsumowanie wyrobów obłożonych podatkiem akcyzowym w celu uniknięcia konieczności regulowania tej daniny publicznoprawnej⁵⁵³. W kontekście zakresu znaczeniowego omawianych pojęć wskazania wymaga, że sformułowania te nie są zwrotami ustawowymi, aczkolwiek ich istota została częściowo ustalona w praktyce i piśmiennictwie prawa podatkowego. Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że pojęcie oszczędzania podatkowego nie będzie miało związku z pozostałymi zwrotami i z pewnością nie może być stosowane w kontekście przepisów MDR, zatem dalsze rozważania dotyczyć będą wyłącznie zjawisk optymalizacji podatkowej i planowania podatkowego.

⁵⁴⁹ Np. A. Skolimowska, *Etyczne i prawne aspekty optymalizacji podatkowej*, „Civitas et Lex” 2021, nr 2, s. 49.

⁵⁵⁰ Np. W. Wyrzykowski, P. Dębniak, *Agresywne planowanie podatkowe a klauzula obejścia prawa podatkowego*, „Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce” 2017, nr 4, s. 205.

⁵⁵¹ Np. A. Gołdyn, *Formy ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996 nr 7 s. 205 czy D. Gajewski, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 3, s. 98.

⁵⁵² V. Uckmar, *General Report*, [w:] *Studies on International Fiscal Law*. Rotterdam 1983, s. 20.

⁵⁵³ Np. J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 52.

2.3.1 Optymalizacja podatkowa

Optymalizację podatkową można zdefiniować jako wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia rezultatu ekonomicznego przy jednoczesnej minimalizacji wynikających z tego tytułu obciążeń podatkowych⁵⁵⁴. Inna definicja wskazuje z kolei, że optymalizacja podatkowa polega na planowaniu i wdrożeniu działań, które poprzez wykorzystanie zgodnych z prawem form realizacji rezultatów ekonomicznych zapewnia zwiększenie wyniku finansowego netto poprzez minimalizację obciążeń podatkowych⁵⁵⁵. Zgodnie natomiast z kolejną, nieco uproszczoną definicją, optymalizacja podatkowa to legalny, ale zmierzający do minimalizacji obciążeń podatkowych sposób postępowania, który odróżnić trzeba od nadużycia czy obejścia przepisów prawa podatkowego⁵⁵⁶. W podobny sposób optymalizację podatkową definiuje orzecznictwo sądów administracyjnych wskazując, że optymalizacja podatkowa jest dążeniem do zmniejszenia efektywnego obciążenia podatkowego, przy wykorzystaniu narzędzi zgodnych z prawem, niebędących nadużyciem lub obejściem prawa ani niestanowiących naruszenia normatywnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁵⁵⁷. Wszystkie wskazane wcześniej definicje pokrywają się również z postrzeganiem zakresu optymalizacji podatkowej przez autorów zagranicznych, którzy wskazują, np. że: „(...) optymalizacja podatkowa jest prawną sekwencją procesów mających na celu uznanie takiego zobowiązania podatkowego, które podatnik jest bezwzględnie zobowiązany zapłacić państwu. Oznacza to zminimalizowanie zobowiązania podatkowego w ramach dozwolonych ustawą działań”⁵⁵⁸.

Podobna definicja została sformułowana przez autorów litewskich; wskazują oni, że optymalizacją podatkową jest planowanie należności podatkowych w granicach prawa i praktyki organów podatkowych, które nie zostało uznane za uchylanie się od opodatkowania⁵⁵⁹.

2.3.2 Planowanie podatkowe

Z kolei planowanie podatkowe oznacza szerszą realizację norm prawa podatkowego, a tym samym zwiększenie konkurencyjności; bardziej sprawiedliwe i efektywne ekonomicznie

⁵⁵⁴ S. Kudert, M. Jamróży, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*. Warszawa 2007, s. 22.

⁵⁵⁵ A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 18-23.

⁵⁵⁶ K. Klimek, *Optymalizacja amortyzacji - przedstawienie najkorzystniejszych metod z ograniczeniami i przypadki szczególne*.

⁵⁵⁷ Wyrok NSA z 11 lipca 2019 r., II FSK 2033/17, LEX nr 2706050.

⁵⁵⁸ M. Sedliacikova, *Possibilities of tax optimization in wood-processing company*, „Acta Facultatis Xylogologiae Zvolen” 2012, nr 54, s. 125-137.

⁵⁵⁹ V. Makutenas, D. Krikstonaitiene, *Modeling of tax optimization opportunities in business enterprises*, „Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development” 2019, nr 182, s. 101-107.

opodatkowanie⁵⁶⁰. W sposób szerszy i bardziej dokładny pojęcie planowania podatkowego opisują dokumenty OECD, zgodnie z którymi planowanie podatkowe definiuje się jako czynności akceptowane przez administrację podatkową, polegające na zmniejszeniu lub usunięciu zobowiązania podatkowego lub powstrzymaniu od konsumpcji opodatkowanych produktów; może ono polegać w szczególności na wyborze spośród ulg i zachęt podatkowych najkorzystniejszej drogi, zgodnej ze zwykłymi transakcjami biznesowymi⁵⁶¹. Analogiczny opis planowania podatkowego odnaleźć można w publikacjach zagranicznych; w ślad za jednym z autorów, celem planowania podatkowego jest ogółem zorganizowanie spraw finansowych w taki sposób, aby na koniec roku podatkowego należność podatkowa była jak najmniejsza, bez przekraczania granicy niedopuszczalnego unikania opodatkowania⁵⁶². W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych opis zjawiska planowania podatkowego nie został sformułowany w sposób konkretny; niektóre wyroki wskazują szczerkowo cechy tego zjawiska, przykładowo:

W istocie rzeczy zagadnieniem o charakterze podstawowym było więc wytyczenie granicy dzielącej uprawnione planowanie podatkowe od nadużycia prawa⁵⁶³ albo „Obejście prawa podatkowego obejmuje też pojęcia planowania podatkowego i oszczędzania podatkowego, które oznaczają obniżanie zobowiązań podatkowych w wyniku powstrzymywania się lub ograniczenia działań skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego oraz obniżanie zobowiązań podatkowych zgodnie z celem i wolą ustawodawcy.⁵⁶⁴

Na temat planowania podatkowego wypowiada się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazując, że:

Brak w Zjednoczonym Królestwie ogólnego pojęcia nadużycia prawa podatkowego uniemożliwia przeprowadzenie wspólnego rozróżnienia w innych państwach członkowskich pomiędzy planowaniem podatkowym stanowiącym nadużycie (odpowiednik we Francji „*évasion fiscale*”), które jest bezprawne, a zwykłym planowaniem podatkowym („*habileté fiscale*” we Francji), które jest zgodne z prawem, mimo że z pewnością niepopularne wśród organów podatkowych.⁵⁶⁵

Z analizy opisanych pojęć można wysnuć trzy wnioski. Po pierwsze, zarówno optymalizacja podatkowa, jak i planowanie podatkowe są działaniami wyłącznie legalnymi. Po drugie, oba sformułowania nie posiadają konkretnej i spójnej definicji. Po trzecie, wydaje się, że optymalizacja podatkowa oznacza wybór najkorzystniejszego sposobu realizacji danego przedsięwzięcia w kontekście powstania należności publicznoprawnych, podczas

⁵⁶⁰ K. Cień, *Próba usystematyzowania definicji planowania podatkowego do czasu wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania*. [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Warszawa 2022. LEX/el.

⁵⁶¹ *Report International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, (OECD 1987), s. 16.

⁵⁶² L. O'Malley, *Delineating Permissible Tax Planning and Abusive Tax Avoidance: Tax Shelters, Pre-Tax Profit, and the Foreign Tax Credit*, „Boston University International Law Journal”, 2018, nr 36, s. 143.

⁵⁶³ Wyrok WSA w Gdańsku z 17 grudnia 2019 r., I SA/Gd 1559/19, LEX nr 2774311.

⁵⁶⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 19 grudnia 2019 r., III SA/Wa 868/19, LEX nr 2976403.

⁵⁶⁵ Zob. Wyrok ETS z dnia 19 kwietnia 1984 r. w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Belgii, 324/82C-324/82, Zb. Orz. i -1861, par.12.

gdy planowanie podatkowe kieruje się bardziej w stronę doboru ulg i zwolnień uzupełniających te działania. Różnica pomiędzy wskazanymi określeniami jest jednak niewielka (w zależności od przyjętej koncepcji i modelu rozumowania) i w ocenie autora pracy nie jest błędem ich stosowanie w sposób synonimiczny.

2.4 Pojęcia „unikania opodatkowania” i „uchylania się od opodatkowania” oraz „agresywnej optymalizacji (planowania) podatkowego”

O ile analiza zjawisk przedstawionych w poprzednim podrozdziale prowadzi do jednoznacznego wniosku, że są one co do zasady zgodne z prawem, o tyle do odmiennych wniosków dojść można w przypadku interpretacji pojęć unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Jako zasadne jawi się również porównanie zakresów znaczeniowych tych zwrotów w stosunku do pojęcia agresywnego planowania podatkowego.

2.4.1 Unikanie opodatkowania

W przeciwieństwie do pozostałych pojęć, unikanie opodatkowania zostało zdefiniowane w Ordynacji podatkowej w art. 119a § 1 (w rozdziale dotyczącym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania)⁵⁶⁶. Zgodnie z tą jednostką redakcyjną, unikaniem opodatkowania nazywamy czynność lub zespół czynności⁵⁶⁷ skutkujący osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści jest sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisem, a osiągnięcie korzyści było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, natomiast sposób działania był sztuczny. Można zatem wyróżnić trzy cechy świadczące o wystąpieniu zjawiska unikania opodatkowania; po pierwsze - uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem ustawy, po drugie - dokonanie czynności w głównej mierze w celu uzyskania korzyści podatkowej i po trzecie - sztuczny sposób działania⁵⁶⁸. Zgodnie ze stanowiskiem przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, przesłanki te muszą wystąpić kumulatywnie⁵⁶⁹, aby można było mówić o wystąpieniu zjawiska unikania opodatkowania.

Pierwsza cecha, tj. Wystąpienie korzyści podatkowej, powinna być analizowana w oparciu o literalne brzmienie art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, który w sposób niebudzący wątpliwości określa, co ustawodawca rozumie pod tym pojęciem. Drugą istotną kwestią w zakresie tej cechy jest natomiast określenie, co jest celem i przedmiotem ustawy podatkowej.

⁵⁶⁶ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7, s. 13.

⁵⁶⁷ Art. 119f OP.

⁵⁶⁸ B. Dauter, *Komentarz do art. 119(a)*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. S. Babiarez, R. Hauser, et al.. Warszawa 2019.

⁵⁶⁹ W. Nykiel, M. Wilk, J. Wirski, *Dawne stany faktyczne a rozumienie przesłanki celu GAAR i sposób jej stosowania*, „Przeгляд Podatkowy”, 2023, nr 8, s. 55-61.

Przede wszystkim nie powinno budzić wątpliwości stwierdzenie, że unikanie opodatkowania będzie w tym kontekście dotyczyło celu i przedmiotu wynikającego jedynie z ustaw podatkowych, a nie aktów prawnych dotyczących innych gałęzi prawa⁵⁷⁰. Zgodnie z art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, pod pojęciem ustawy podatkowej rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Zaznaczenia wymaga, że zgodnie z literalną wykładnią powyższych przepisów dojść należy do wniosku, że unikanie opodatkowania (a tym samym zastosowanie klauzuli) będzie miało miejsce wyłącznie, jeżeli uzyskana korzyść podatkowa będzie sprzeczna z celem i przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Przepis ten należy interpretować w sposób ścisły, bowiem gdyby ustawodawca chciał objąć zakresem również inne rodzaje aktów prawnych, to zapewne użyłby zwrotu „przepisów prawa podatkowego”, które to pojęcie zdefiniowane zostało w art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej i ma znacznie szersze znaczenie niż „ustawa podatkowa”. Obejmuje bowiem swoim zakresem również postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej⁵⁷¹, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Cel ustawy podatkowej zdefiniować można jako wprowadzenie określonego podatku (np. Wobec dochodu, obrotu, przychodu lub majątku) po to, aby uzyskać określone wpływy do budżetu; przedmiot ustawy podatkowej jest natomiast zazwyczaj wstępnie określony w jej tytule, a rozwinięty w przepisach regulujących konstrukcję danego podatku⁵⁷².

Drugą cechą, tj. motywacją podmiotu inicjującego czynność (jako główna lub jedna z głównych przyczyn dokonania operacji skutkującej uzyskaniem korzyści podatkowej), zgodnie z literaturą prawa podatkowego powinna mieć rozstrzygający, a co najmniej znaczący wpływ na decyzję o dokonaniu czynności weryfikowanej w oparciu o klauzulę przeciwko

⁵⁷⁰ Zob. H. Filipczyk, *Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3, s. 28-37.

⁵⁷¹ Szerzej nt. stosowania GAAR wobec umów międzynarodowych A. Werner, G. Dźwigala, *Stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści wynikających z umowy międzynarodowej*. [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024, s. 159.

⁵⁷² L. Etel, G. Liszewski, *Komentarz do art. 119(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*. Red. R. Dowgier, B. Pahl, et al. LEX/el. 2023.

unikaniu opodatkowania⁵⁷³. Jeżeli zatem pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze, będące składową podjętej czynności, należy uznać za mało istotne w stosunku do uzyskanej korzyści podatkowej⁵⁷⁴, to w takiej sytuacji zasadne jest stwierdzenie, że druga z cech została spełniona. z drugiej strony należy jednak wskazać, że w sytuacji, gdy korzyść podatkowa wystąpiła jedynie jako efekt uboczny czynności, natomiast gospodarcze i ekonomiczne uzasadnienie jej dokonania przemawia za zasadnością podjęcia określonej operacji, to w takim wypadku należy uznać, że wymóg spełniony nie został. Sytuację tę doskonale obrazuje schemat przedstawiony w Ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów z dnia 12.06.2017 r.⁵⁷⁵. Zgodnie z przedstawionym tam przykładem:

(...) rejestrowane są spółki na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „conduit company”, „letterbox company”), w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego.

W tym przypadku należy zatem dojść do wniosku, że rejestracja spółki w innym państwie i zakup udziałów spółki polskiej nie zostały dokonane w celu realizacji zamierzeń gospodarczych i ekonomicznych, a jedynie dla uzyskania korzystniejszego opodatkowania. Kluczowym czynnikiem w tym kontekście jest brak prowadzenia rzeczywistych operacji gospodarczych w państwie obcym; gdyby bowiem faktyczna działalność podatnika opierała się na transakcjach międzynarodowych dokonywanych przez spółkę położoną w innym państwie, a udziały w podmiocie polskim zostały nabyte w celu utworzenia np. holdingu handlowego, to w takiej sytuacji nie sposób byłoby stwierdzić zaistnienia drugiej z opisywanych cech.

Trzecią cechą Ordynacja podatkowa definiuje w sposób negatywny w art. 119c, wskazując w § 1, że:

Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

W sposób precyzyjny definicję tę wyjaśnia uzasadnienie projektu zmian, które zaczęły obowiązywać od 01 stycznia 2019 roku; projektodawca wskazuje bowiem, że: „(...) Działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby

⁵⁷³ M. Stefaniak, *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 5, s. 23-28.

⁵⁷⁴ M. Majczyna, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT, [w:] Przepięstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Red. I. Ożóg, Warszawa 2017, LEX/el.

⁵⁷⁵ Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z 12 czerwca 2017 r., (Nr 003/2017).

nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej⁵⁷⁶. Podkreślenia wymaga jednak, że pomimo zmiany skutków podatkowych czynności pozornych, pozostają one skuteczne i ważne w sferze prawa cywilnego⁵⁷⁷. Aspektem odróżniającym cechę drugą od trzeciej jest konieczność badania sztuczności w oderwaniu od czynności dotyczących prawa podatkowego, zatem w sferze rzeczywistej. W sposób obrazowy sytuację tę przedstawił WSA w Krakowie, wskazując w jednym z wyroków⁵⁷⁸:

Jakkolwiek samo przeniesienie zespołu składników majątkowych i niemajątkowych do nowoutworzonej spółki nie daje samoistnej podstawy do stwierdzenia, że planowany podział mógłby wiązać się z unikaniem opodatkowania (...) – niemniej jednak, (...) nowoutworzona spółka, czyli podmiot powiązany, będzie dzierżawić spółce dzielonej przeniesione na nią składniki majątkowe (nieruchomości). (...). Ponadto, w wyniku opisanych przez Spółkę czynności, spółka dzielona zostanie pozbawiona kluczowych składników majątku, niezbędnych do prowadzenia dotychczasowej działalności. (...). Równocześnie, jak wynika z treści wniosku, działalność spółki nowoutworzonej będzie zasadniczo ograniczała się do dzierżawy wydzielonych nieruchomości spółce dzielonej.

Wskazana powyżej sytuacja jest typowym przykładem dokonania wyboru najtrudniejszego sposobu na rozwiązanie nieistniejącego problemu, co wskazuje na działanie o charakterze sztucznym; skoro bowiem pierwsza spółka posiadała określone składniki majątkowe potrzebne jej do prowadzenia działalności gospodarczej, to trudny do wskazania jest cel ekonomiczny lub gospodarczy, dla którego przeniosła je na inny podmiot, aby następnie składniki te wynajmować lub dzierżawić. Istotnym zastrzeżeniem (podobnie jak w poprzednim przykładzie) jest okoliczność, że nowo powstała spółka miała otrzymać składniki majątkowe przez wydzielenie⁵⁷⁹, zatem *de facto* w sposób nieodpłatny. Konstrukcja ta nie może być zatem uznana za opłacalną dla pierwszej spółki z punktu widzenia racjonalizacji obrotu gospodarczego. Gdyby natomiast pierwsza spółka dokonała operacji tzw. „leasingu zwrotnego”, to wówczas uzasadnieniem ekonomiczno-gospodarczym dla dokonania takiej operacji mogłoby być np. Wykorzystanie środków finansowych zamrożonych w aktywach poprzez ich spłatę w dłuższym okresie czasu, co z kolei mogłoby okazać się dogodniejszą formą poprawy płynności finansowej przedsiębiorstwa niż komercyjny kredyt bankowy. Przykładowy katalog czynności wskazujących na możliwość wystąpienia sztucznego działania wskazuje art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej. Odnosząc się do wskazanego powyżej przykładu wydaje się, że w jego treści spełniona została przesłanka wskazana w pkt 2 (angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego)

⁵⁷⁶ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

⁵⁷⁷ J. Glumińska – Pawlic, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego*. [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*. Red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 231.

⁵⁷⁸ Wyrok WSA w Krakowie z 2 października 2019 r., ISA/Kr 1068/19, LEX nr 2783581.

⁵⁷⁹ Art. 529 § 1 pkt 4 Ustawy z 15 września 2000 r. k.s.h.

lub w pkt 3 (uzyskanie stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności).

W sposób zbliżony zjawisko unikania opodatkowania opisuje literatura zagraniczna wskazując, że mianem tym określa się „Starania prawne podejmowane w celu zminimalizowania płatności podatków”⁵⁸⁰; akcentuje się w niej również kwestie sztuczności działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz zgodność z literalnym brzmieniem prawa podatkowego, choć niekoniecznie z celem ustawodawcy⁵⁸¹. Pośrednio z tym poglądem utożsamiają się polscy przedstawiciele doktryny prawa podatkowego wskazując, że unikaniem opodatkowania jest swego rodzaju „udawanie” braku zrozumienia tekstu prawnego bądź intencjonalne odczytywanie go w sposób dla siebie korzystny, przy jednoczesnej eksploatacji błędów prawodawcy i zaniechaniu próby zrozumienia go w najlepszej możliwej wersji (zgodnej z intencją prawodawcy)⁵⁸². Nieco inaczej pojęcie unikania opodatkowania było rozumiane w polskim orzecznictwie sądowym przed wejściem w życie GAAR⁵⁸³. Zgodnie z jednym wyroków WSA w Warszawie, unikanie opodatkowania należy rozumieć jako: „(...) zmniejszanie ciężaru opodatkowania (...) w sposób legalny, przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku (ulgi, zwolnienia podatkowe, odliczenia itp.)”⁵⁸⁴ lub „(...) stosowanie przez podatnika znanych i aprobowanych form prawnych operacji gospodarczych, których to operacji ani ich rezultatów podatnik nie ukrywa przed administracją podatkową”⁵⁸⁵; niektóre orzeczenia wskazują nawet na „zasadę wolności unikania opodatkowania”⁵⁸⁶, którą można rozumieć jako możliwość wyboru każdej legalnej konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, jeżeli jest on najkorzystniejszy z punktu widzenia należności podatkowych⁵⁸⁷.

Konkludując - unikanie opodatkowania, choć w pewnych wypadkach może zostać uznane za wątpliwe z punktu widzenia moralnego⁵⁸⁸, m.in. z uwagi na tworzenie sztucznego

⁵⁸⁰ A. Seldon, *Tax Avoidance: The Economic, Legal, and Moral Inter-Relationships between Avoidance and Evasion*, London 1979, s. 3.

⁵⁸¹ J.C.L. Huiskamp, *Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance*, „European Taxation”, 1980, nr 20, s. 146–147.

⁵⁸² H. Filipczyk, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 22-30.

⁵⁸³ Po wejściu w życie tej instytucji orzecznictwo opierało się w zasadzie wyłącznie na definicjach ustawowych, które zostały już omówione.

⁵⁸⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 30 marca 2004 r., III SA 2984/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 6, poz. 37.

⁵⁸⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z 9 listopada 2004 r., i SA/Po 2348/03, LEX nr 713115.

⁵⁸⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 12 kwietnia 2005 r., i SA/Po 1364/03, LEX nr 712603.

⁵⁸⁷ Zob. Wyrok NSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2003 r., i SA/Wr 1183/00, POP 2003, nr 5, poz. 136.

⁵⁸⁸ Zob. H. Filipczyk, *Status etyczny...*, op. cit.

obrazu rzeczywistości, jest zjawiskiem legalnym, co podkreśla się wielokrotnie w literaturze⁵⁸⁹ i orzecznictwie⁵⁹⁰. z drugiej jednak strony wskazania wymaga, że unikanie opodatkowania często pochytywane jest jako sprzeczne z duchem prawa⁵⁹¹ i jako takie nie zasługuje na aprobatę, a wręcz powinno spotkać się z reakcją organów państwowych, np. W postaci odwrócenia jego skutków⁵⁹².

2.4.2 Uchylenie się od opodatkowania

Ostatnie z omawianych zjawisk, czyli uchylenie się od opodatkowania, jest w zasadzie pierwszym i jedynym, które wiązało się będzie z naruszeniem norm prawnych i uznawane będzie za nielegalne. Okoliczność ta została już częściowo zasygnalizowana w poprzednim podrozdziale, gdzie w przytoczonych orzeczeniach sądowych wprost wskazywano, że główną różnicą odróżniającą unikanie opodatkowania od uchylania się od opodatkowania jest właśnie legalność. Uchylenie się od opodatkowania bierze swe źródło w praktykach mających na celu obejście prawa, które zdefiniować można jako takie ukształtowanie sytuacji faktycznej, w której podatnik nie płaci podatku mimo osiągnięcia skutków gospodarczych, jakie osiągałby w sytuacji opodatkowanej⁵⁹³. Inna definicja wskazuje natomiast, że:

Obejście prawa podatkowego jako instytucja wewnętrznego prawa podatkowego sprowadza się natomiast do nadużycia form i możliwości kształtowania stosunku prawnego, jakie daje prawo cywilne danego kraju w celu uniknięcia opodatkowania.⁵⁹⁴

Opisywane zjawisko miało w polskim porządku prawnym szczególne znaczenie z uwagi na obecnie uchylony art. 24b Ordynacji podatkowej⁵⁹⁵, zgodnie z którym:

Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

Przepis ten w dużej mierze nawiązywał do zastosowania art. 58 § 1 k.c. W zakresie nieważności danej czynności prawnej, w kontekście uzyskania za jej pomocą określonych

⁵⁸⁹ Zob. A. Zalasinski, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania. Glosa do wyroku TS z 12.09.2006 r., C-196/04, EPS 2007/1*, s. 43–44; B. Brzeziński, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*, [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, t. II, Red. A. Adamski, J. Bojarski, et al., Toruń 2012, s. 465–477; D. Gajewski, *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014/3, s. 97–102.

⁵⁹⁰ Zob. np. Wyrok NSA z 7 lipca 2005 r., FSK 2559/04, LEX nr 798964.

⁵⁹¹ A.P. Dourado, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, „Intertax” 2015, nr 43, s. 43.

⁵⁹² Zob. A. Bartosiewicz, *Agresywna optymalizacja podatkowa a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9, s. 29–35.

⁵⁹³ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Warszawa 1939, s. 167.

⁵⁹⁴ H. Litwińczuk, *Zasady opodatkowania transgranicznych fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zamiany udziałów w świetle prawa wspólnotowego*. LEX/el.

⁵⁹⁵ Art. 24b dodany przez art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 12 września 2002 r. (Dz.U.02.169.1387) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2003 r.

skutków podatkowych. Koncepcja ta była jednak wadliwa, bowiem jak wskazywali przedstawiciele literatury prawa podatkowego: „(...) nie sposób jest uznać nieważności czynności prawnej na podstawie art. 58 k.c. tylko z tego tylko powodu, że stanowi obejście prawa podatkowego”⁵⁹⁶. Skoro zatem czynność jest ważna na gruncie prawa cywilnego, a na gruncie prawa podatkowego nie istnieje przepis, który nakazuje osiągnięcie celu gospodarczego w ściśle określony sposób, to należy stwierdzić, że nie można w takiej sytuacji mówić o obejściu prawa podatkowego⁵⁹⁷. Konkluzją płynącą z powyższej analizy jest zatem konieczność uznania, że pojęcie obejścia prawa będzie dotyczyło jedynie sfery cywilistycznej czynności; w zakresie skutków podatkowych analizować należy właściwie wyłącznie zagadnienie uchylania się od opodatkowania. Innymi słowy - konsekwencją obejścia prawa na gruncie cywilistycznym jest uchylanie się od opodatkowania.

Po wyjaśnieniu różnicy pomiędzy zjawiskami obejścia prawa i uchylania się od opodatkowania zasadne jest przejście do merytorycznej analizy drugiego z przedstawionych pojęć. Uchylanie się od opodatkowania zostało spenalizowane w art. 54 § 1 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem: „Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze (...)”. Uchylanie się od opodatkowania można w tym kontekście zdefiniować jako: „(...) ukrywanie przed organem podatkowym faktu realizacji podatkowego stanu faktycznego oraz powstania powinności podatkowej.”⁵⁹⁸ lub jako: „(...) [dokonanie] pozornej czynności cywilnoprawnej jako sposób ucieczki przed obciążeniem podatkowym (...) ukrywającej rzeczywistą treść dyssymulowanej czynności cywilnoprawnej (...)”⁵⁹⁹. W obydwu przypadkach mamy zatem do czynienia z sytuacją, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje, ale nie jest przez podatnika regulowane poprzez jego zatajenie lub ukrycie pod pozorem dokonania innej czynności, niepowodującej powstania podatku. W piśmiennictwie zagranicznym wskazuje się natomiast, że: „Uchylanie się od opodatkowania” odnosi się do umyślnych działań mających na celu wprowadzenie w błąd [organów podatkowych], tak aby podatek zgłoszony przez podatnika był niższy niż podatek

⁵⁹⁶ B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 24(b)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. S. Babiaryz, B. Dauter, et al. Warszawa 2011.

⁵⁹⁷ M. Rusinek, *Komentarz do art. 24(b)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*. LEX/el.

⁵⁹⁸ A. Nita, *Uchylanie się od opodatkowania jako przejaw ucieczki przed podatkiem*. [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, tom I*. Red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel. Warszawa 2012. LEX/el.

⁵⁹⁹ A. Nita, *Wyznacznik unikania opodatkowania wykraczającego poza planowanie podatkowe*. [w:] *Porozumienia w prawie podatkowym*. Warszawa 2014. LEX/el.

należy zgodnie z prawem - sztuczne obniżenie podatku”⁶⁰⁰ lub „Uchylenie się od opodatkowania przybiera różne formy, ale jego istotą jest celowe ukrywanie dochodów, wydatków lub aktywów przed organami, którym należy jest podatek”⁶⁰¹ oraz „Uchylenie się od opodatkowania może obejmować celowe zaniżanie zysków lub innych dochodów z zamiarem uniknięcia podatku, celowe zawyżanie wydatków, fabrykowanie faktur lub składanie fałszywych wniosków o ulgi. Uchyleniem się od opodatkowania byłoby również podanie fałszywego opisu statusu prawnego płatności lub osoby lub celowe nieujawnienie dochodu”⁶⁰².. W zgodzie z powyższymi definicjami pojęcia uchylania się od opodatkowania wypowiadają się przedstawiciele sądownictwa, wskazując, że: „W odróżnieniu od unikania opodatkowania, "uchylanie się od opodatkowania" jest z reguły działaniem nielegalnym, polegającym na zatajeniu lub oszustwie, wprowadzeniu organów podatkowych w błąd”⁶⁰³ czy „Koniecznym jest zatem rozróżnienie i wskazanie granic pomiędzy dozwoloną formą unikania opodatkowania, a uchylaniem się od niego. Okoliczności konkretnej sprawy decydują o tym, czy mamy do czynienia z korzystaniem przez podatnika z możliwości obniżenia opodatkowania w sposób zgodny z prawem, czy też nie”⁶⁰⁴. z przedstawionej analizy wynika zatem w sposób jednoznaczny, że pojęcie uchylania się od opodatkowania rozumiane jest w sposób spójny, zarówno w polskiej i zagranicznej doktrynie prawa podatkowego, jak również w orzecznictwie sądowym. Niewielką wątpliwość może wzbudzać w tym zakresie redakcja art. 54 k.k.s., zgodnie z którym uchylanie się od opodatkowania przejawia się w nieujawnianiu właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nieskładaniu deklaracji. Odczytując wskazany przepis w sposób literalny można dojść do wniosku, że uchylanie się od opodatkowania będzie polegało wyłącznie na zaniechaniu wykonania obowiązków wskazanych w tej jednostce redakcyjnej. Komentatorzy wskazują jednak, że zjawisko uchylania się od opodatkowania należy rozumieć w tym kontekście szerzej; obejmuje ono również zachowania takie jak firmanctwo (art. 55 k.k.s.) czy też zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego następująca w jego użyciu (art. 73a k.k.s.)⁶⁰⁵. Przykładem działania, które z pewnością uznać należy za uchylanie się od opodatkowania jest stan

⁶⁰⁰ J. Riddle, *Tax Evasion vs. Tax Avoidance*, „Resource News” 1982, nr 6, s. 12-13.

⁶⁰¹ B. Carr, A. Macnaughton, *Offshore Tax Evasion*, „Canadian Tax Journal” 2017, nr 65, s. 633-636.

⁶⁰² D. McBarnett, *Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality*, „Journal of Human Justice” 1992, nr 2, s. 56-74.

⁶⁰³ Wyrok NSA we Wrocławiu z 11 października 2003 r., i SA/Wr 1399/02, LEX nr 258575.

⁶⁰⁴ Wyrok NSA z 9 czerwca 2022 r., II FSK 2509/19, LEX nr 3368834.

⁶⁰⁵ A. Nita, *Uchylenie się od opodatkowania...*, op.cit.

faktyczny opisany w jednym z postanowień Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu⁶⁰⁶, gdzie oskarżony:

„(...) uchylając się od opodatkowania, nie złożył w Urzędzie Skarbowym w O. deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu z odpłatnego zbycia udziału w przedsiębiorstwie (...), przez co naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych (...)”.

Uchylanie się od opodatkowania polegało w tym przypadku na wprowadzaniu w błąd organu podatkowego poprzez próbę zatajenia istnienia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w wyniku dokonania zbycia udziałów w spółce z o.o. W tym przypadku nie sposób jest uznać, że opisana czynność stanowiła optymalizację podatkową lub unikanie opodatkowania, gdyż w sposób ewidentny podatnik zaniechał zapłaty podatku oraz nie zgłosił transakcji do opodatkowania, do czego był zobowiązany.

Jako konkluzję wskazać należy, że pojęcie uchylania się od opodatkowania jest rozumiane w sposób spójny zarówno na płaszczyźnie nauki prawa podatkowego, jak i orzecznictwa sądowego, pomimo braku konkretnej definicji ustawowej. Działaniami polegającymi na uchylaniu się od opodatkowania są więc czynności niezgodne z prawem mające na celu zatajenie faktu istnienia zobowiązania podatkowego poprzez jego niezgłoszenie do organów państwowych, alternatywnie - poprzez ukrycie czynności powodującej powstanie zobowiązania podatkowego pod pozorem dokonania innej czynności. Cechą odróżniającą uchylanie się od opodatkowania od pozostałych form zmniejszania należności publicznoprawnych jest powstanie zobowiązania podatkowego, które zostaje zatajone przez podatnika, podczas gdy w innych przypadkach czynności mają na celu takie ukształtowanie stanu faktycznego, aby należność podatkowa nie powstała.

2.4.3 Agresywne planowanie podatkowe

Pojęcia agresywnego planowania podatkowego czy też agresywnej optymalizacji podatkowej, jak już zostało wskazane na początku niniejszego rozdziału, nie są sformułowaniami ustawowymi; nie zostały zdefiniowane na gruncie dyrektywy 2011/16/UE, dyrektywy 2018/822 ani też w Ordynacji podatkowej. Wskazania, w jaki sposób rozumieć pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej nie dostarczają również objaśnienia podatkowe dotyczące MDR; o ile pojęcia optymalizacji i planowania w kontekście prawa podatkowego zostały wyjaśnione na kanwie poprzednich podrozdziałów, o tyle pojęcie agresywności tych działań nie zostało zdefiniowane. Analizę znaczeniową trzeba rozpocząć, zgodnie z dyrektywami wykładni prawa podatkowego, od ustalenia znaczenia literalnego w języku powszechnym. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego, „agresywny”

⁶⁰⁶ Postanowienie SA we Wrocławiu z 16 maja 2002 r., II AKo 254/02, OSA 2002, nr 9, poz. 68.

(w odniesieniu do substancji chemicznych) znaczy tyle, co „mający właściwości niszczące”⁶⁰⁷ – w ocenie autora definicja ta, pomimo że nieodnosząca się bezpośrednio do nauk prawnych, ukazuje istotę problemu agresywnej optymalizacji podatkowej (lub planowania podatkowego); chodzi bowiem o praktyki, które są szkodliwe (niszczące) dla systemu finansów publicznych w rozumieniu krajowym lub międzynarodowym, co przejawia się w dokonywaniu działań, które wykraczają poza sferę optymalizacji podatkowej lub planowania podatkowego, a w konsekwencji powodują uszczuplenie należności publicznoprawnych. W ocenie autora pracy agresywna optymalizacja podatkowa (lub agresywne planowanie podatkowe) swoim zakresem znaczeniowym będzie najbardziej zbliżała się do zjawiska unikania opodatkowania. o słuszności postawionej tezy wydaje się stanowić poniższy fragment objaśnień podatkowych:

Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Przepisy MDR mają bowiem szerszy zakres zastosowania niż przepisy nakierowane na zwalczanie unikania opodatkowania. Jednocześnie oznacza to, że uzgodnienia dokonywane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (a więc niespełniające kryterium „sztucznego sposobu działania” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) nie są wyłączone z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Wynika to stąd, że Szef KAS oraz służby Ministerstwa Finansów chcą zachować możliwość samodzielnej oceny, czy element sztuczności występuje.⁶⁰⁸

Z powyższego fragmentu objaśnień wynika, że agresywna optymalizacja podatkowa (lub agresywne planowanie podatkowe) jest kategorią zawierającą w sobie zdarzenia, które mogą być określone jako unikanie opodatkowania, jak również te, które nie są objęte tym mianem⁶⁰⁹. Wątpliwości może wzbudzić okoliczność, czy uchylanie się od opodatkowania może zostać zakwalifikowane jako agresywna optymalizacja (lub agresywne planowanie podatkowe). Cytowany fragment objaśnień podatkowych w zdaniu pierwszym sugeruje, że taka sytuacja jest możliwa poprzez wskazanie, że wystąpienie schematu podatkowego nie jest jednoznaczne z objęciem tego zdarzenia „innymi właściwymi regulacjami”; z drugiej strony wydaje się, że w przypadku wystąpienia przestępstwa skarbowego z art. 54 k.k.s. (uchylanie się od opodatkowania), niejako wyczerpane są również znamiona z art. 80f k.k.s. Przeciwna konstatacja prowadziłaby do naruszenia art. 6 k.k.s. W skazującego, że jeden czyn nie może stanowić dwóch przestępstw. Ostatnią kwestią wymagającą sprawdzenia jest możliwość uznania za agresywne planowanie podatkowe (lub agresywną optymalizację podatkową) zjawisk optymalizacji podatkowej, planowania podatkowego lub oszczędzania

⁶⁰⁷ Słownik języka polskiego, hasło: agresywny, <https://sjp.pl/agresywny>, (dostęp: 21.01.2024 r.)

⁶⁰⁸ Objasnienia MDR, s. 6.

⁶⁰⁹ Por. E. Drozdowski, *Głos w debacie konstytucyjnej nad raportowaniem schematów podatkowych*, Państwo i Prawo 2023, nr 9, s. 80-95.

podatkowego. z formalnoprawnego punktu widzenia czynności te mogą być uznane za agresywne planowanie podatkowe; odczytując bowiem przepisy w sposób literalny należy dojść do wniosku, że tak naprawdę każda czynność, która posiada jakiegokolwiek cechy rozpoznawcze wskazane w dyrektywie 2018/822 będzie nosiła znamiona agresywnego planowania podatkowego (zob. uwagi w pkt. 2 niniejszego rozdziału). Taki tok rozumowania prowadzi do wniosku, że czynności będące planowaniem podatkowym, oszczędzaniem podatkowym lub optymalizacją podatkową nie będą uznawane za agresywne planowanie podatkowe, dopóki nie będą spełniały cech rozpoznawczych przedstawionych w dyrektywie 2018/822. Inaczej natomiast rozumieć należy agresywne planowanie podatkowe na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej; skoro bowiem (zgodnie z objaśnieniami podatkowymi – zob. uwagi w pkt. 2 niniejszego rozdziału) wypełnienie cech rozpoznawczych nie oznacza, że dana czynność musi zostać uznana za agresywne planowanie podatkowe, to można wnioskować, że fakt ten może stwierdzić w sposób arbitralny jedynie Szef KAS, analizując przedłożone mu zgłoszenie zawierające potencjalny schemat podatkowy⁶¹⁰. Nie sposób jest bowiem ustalić żadnych miarodajnych przesłanek, które świadczyłyby o uznaniu danej czynności za agresywne planowanie podatkowe. Tezę wydaje się potwierdzać powołany już wcześniej fragment objaśnień podatkowych, gdzie w sposób wyraźny wskazano, że: „(...) Szef KAS oraz służby Ministerstwa Finansów chcą zachować możliwość samodzielnej oceny, czy element sztuczności występuje”⁶¹¹. Nie wskazano jednak, z jakiego powodu to organy skarbowe mają oceniać możliwość uznania danego sposobu działania za sztuczny, skoro – po pierwsze, kwestie te wynikają wprost z ustawy, a po drugie, okoliczność ta stanowi przedmiot analizy w zakresie stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a Ordynacji podatkowej. z cytowanego zdania należałoby wywieść wniosek, że jedyną różnicą pomiędzy agresywnym planowaniem podatkowym, a unikaniem opodatkowania jest badanie zagadnienia sztuczności działania, ale nie w rozumieniu przepisów o unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej), a w oparciu o uznaniowe działanie organów skarbowych. W ocenie autora pracy ten fragment objaśnień podatkowych nie znajduje jakiegokolwiek pokrycia w przepisach prawa krajowego ani unijnego,

⁶¹⁰ Do podobnych wniosków dochodzi Michał Goj, wskazując, jednak że żaden przepis prawa nie przyznaje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej uprawnień do dokonywania oceny, czy przedmiotem przekazanej informacji faktycznie jest schemat podatkowy, a w szczególności do przeprowadzania merytorycznej weryfikacji, czy wskazane w tej informacji cechy są spełnione – por. M. Goj, *Przepisy o postępowaniu w sprawach informacji o schematach podatkowych i ich wpływ na kształtowanie praktyki MDR*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024. s. 66.

⁶¹¹ Por. E. Drozdowski, *Głos w debacie konstytucyjnej nad raportowaniem schematów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 9, s. 80-95.

a w konsekwencji stanowi o nieuzasadnionej kompetencji Szefa KAS oraz służby Ministerstwa Finansów.

Wskazany powyżej pogląd potwierdza również wykładnia unijna przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych. Zgodnie bowiem z motywami dyrektywy 2018/822:

Uznając, że przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym (...).⁶¹²

oraz:

Zgłaszanie informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego może skutecznie wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym.⁶¹³

jak również:

(...) Biorąc pod uwagę powyższe, skuteczniejszym rozwiązaniem byłaby próba ujęcia informacji na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w postaci wykazu elementów i części składowych transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia, niż próba zdefiniowania pojęcia agresywnego planowania podatkowego. Sygnały tego rodzaju określa się mianem "cech rozpoznawczych (...)"⁶¹⁴.

Z powyższych fragmentów płynie zatem jednoznaczny wniosek. Po pierwsze, instytucja raportowania schematów podatkowych powinna być postrzegana jako narzędzie wspomagające ujawnianie nieprawidłowości właśnie w celu zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz innych rozwiązań prawnych służących temu celowi⁶¹⁵. Po drugie natomiast, zawężenie MDR jedynie do określonych czynności noszących znamiona cech rozpoznawczych jest konsekwencją niemożności określenia wszystkich działań postrzeganych jako agresywne planowanie podatkowe i wymienienie jedynie tych najczęściej występujących. W ocenie autora pracy nieprawidłowe jest zatem postrzeganie instytucji raportowania schematów podatkowych, w kontekście polskich przepisów, jako narzędzia służącego przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania odrębnego od klauzuli z art. 119a Ordynacji podatkowej i statuującego inne przesłanki w tym zakresie. Schematy podatkowe MDR powinny wspomagać organy skarbowe w skutecznym stosowaniu klauzuli GAAR w zakresie czynności, które mogą być objęte jej zakresem, a dodatkowo umożliwiać gromadzenie pozostałych danych ujawnianych w formularzach MDR w celu określania strategicznych

⁶¹² Motyw 4 dyrektywy 2018/822.

⁶¹³ Motyw 6 dyrektywy 2018/822.

⁶¹⁴ Motyw 9 dyrektywy 2018/822.

⁶¹⁵ Tak: M. Kondej, *Czy raportowanie Schematu podatkowego oznacza przyznanie się do unikania opodatkowania? o relacjach między zakresem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i przepisami o MDR*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Warszawa 2024, s. 116.

kierunków walki z agresywną optymalizacją podatkową, np. poprzez weryfikację działań podatników i dostosowywanie do nich przepisów prawa.

W obrębie piśmiennictwa specjalistycznego, sformułowanie agresywna optymalizacja podatkowa czy też agresywne planowanie podatkowe nie pojawia się często. Pojęcie agresywności w kontekście optymalizacji podatkowej opisuje m.in. Jakub Jankowski wskazując, że polega ona na ocenie całokształtu działań podatnika w kontekście celowości wybranego modelu działania, budzącego jednak zastrzeżenia organów skarbowych z uwagi na rozmiar osiągniętych korzyści podatkowych, czyli prymacie przesłanek fiskalnych nad uzasadnieniem biznesowym transakcji⁶¹⁶. Ostatecznie autor stwierdza jednak, że wówczas mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, choć nie wskazuje na element sztuczności działania podatnika. Analizując ten pogląd należałoby zatem dojść do przekonania, że agresywna optymalizacja podatkowa jest zjawiskiem węższym od unikania opodatkowania; nie spełnia bowiem przesłanki sztuczności działania podatnika, która z kolei stanowi element obligatoryjny dla zastosowania GAAR. Ewentualnie, można dojść do przekonania, że niejako uznanie danego działania za agresywną optymalizację podatkową, właśnie z uwagi na priorytet celów fiskalnych, może uzasadniać samo w sobie postrzeganie jej za działanie sztuczne, choć ta teza nie wynika wprost z przeprowadzonej analizy. W ocenie innego autora pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej jest zwyczajnie niepoprawne językowo⁶¹⁷, bowiem stanowi ono dobitny przykład personifikacji pojęć, która nie powinna mieć miejsca w tekstach o charakterze naukowym. Jednocześnie uważa się, że opisywane pojęcie stanowi jedynie niepotrzebny synonim, wprowadzający chaos pojęciowy i określający *de facto* zjawisko unikania opodatkowania⁶¹⁸. Wskazuje się również, że analizowane pojęcie dotyczy jedynie czynności dokonywanych pomiędzy podmiotami, które działają na terytorium różnych państw oraz są powiązane kapitałowo⁶¹⁹; teza ta jest intuicyjnie zgodna z powszechnym stosowaniem określenia, choć brak jest dostatecznego uzasadnienia prawnego dla jej potwierdzenia. Tożsamość pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania i agresywną optymalizacją podatkową dostrzega również Adam Bartosiewicz wskazując, że instytucje skarbowe państwa przyjmuje hipotezę, zgodnie z którą pod pojęciem agresywnej optymalizacji podatkowej należy

⁶¹⁶ J. Jankowski, *Unikanie opodatkowania a agresywna optymalizacja podatkowa i planowanie podatkowe*. [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*. Warszawa 2022, s. 21.

⁶¹⁷ J. Kamień, *Podręcznik autora*, Gdańsk 2015, s. 174–175.

⁶¹⁸ K. Cień, *Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa*. [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Warszawa 2022. LEX/el.

⁶¹⁹ D. Gajewski, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania na obszarze państw członkowskich Unii Europejskiej: istota i przyczyny*. [w:] *Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*. Red. Z. Drewniak, P. Majewski, et al. Toruń 2016, s. 108.

rozumieć zachowania, które mogą być kwalifikowane przy zastosowaniu klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania⁶²⁰. Autor ten nie zgadza się jednak z utożsamianiem wskazanych pojęć podnosząc, że zaistnienie agresywnej optymalizacji podatkowej nie oznacza automatycznie, iż każde tego typu zachowanie jest unikaniem opodatkowania; w jego ocenie bowiem uzasadnienie gospodarcze lub ekonomiczne powoduje, że dane zachowanie, mogące być uznane za sztuczne, nie będzie stanowiło unikania opodatkowania⁶²¹. Argument ten jednocześnie nie pozwala uznać agresywnej optymalizacji podatkowej za penalizowaną przepisami karnymi. Wydaje się zatem, że opisany pogląd koresponduje ze stanowiskiem Jakuba Jankowskiego, który nie wskazuje sztuczności jako elementu agresywnej optymalizacji podatkowej. Autor niniejszej pracy przychylił się do takiego postrzegania analizowanego pojęcia; jeżeli uznać, że pojęcia te mają tożsamy zakres znaczeniowy, to wówczas mamy do czynienia z tzw. Wykładnią synonimiczną, w której różnym zwrotom nadaje się to samo znaczenie, co jest błędem w kontekście wykładni prawa podatkowego.

W zakresie orzecznictwa sądowego i aktów wydawanych przez organy skarbowe analizowane pojęcie również nie zostało w sposób precyzyjny zdefiniowane. Orzeczenia podają jedynie szczątkowe informacje dotyczące możliwości uznania danych działań za noszące znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej. Przykładowo, jeden z wyroków wskazuje, że przedmiotem większości działań związanych z tzw. agresywną optymalizacją podatkową są prawa i wartości o charakterze niematerialnym (np. znaki towarowe)⁶²², nie definiując jednocześnie, co rozumie się pod tym pojęciem oraz nie wskazując konkretnych przesłanek wykorzystania ich w celach optymalizacyjnych. Inne orzeczenie natomiast zdaje się częściowo potwierdzać tezę jednego z autorów, zgodnie z którą pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej dotyczy zagadnień transgranicznych; wyrok ten wskazuje bowiem, że celem wprowadzenia art. 6 ustawy zmieniającej ustawę PIT⁶²³ było nie tylko zapobieżenie tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych (...) ⁶²⁴. Ponownie jednak, orzeczenie nie wskazuje ogólnej definicji pojęcia oraz nie potwierdza w sposób konkretny występowania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej jedynie w kontekście czynności o charakterze międzynarodowym.

⁶²⁰ A. Bartosiewicz, *Agresywna optymalizacja podatkowa a odpowiedzialność karna skarbową*, op. cit., s. 29-35.

⁶²¹ Ibidem.

⁶²² Wyrok WSA we Wrocławiu z 16 lipca 2019 r., i SA/Wr 356/19, LEX nr 2727919.

⁶²³ Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1387).

⁶²⁴ Wyrok NSA z 1 grudnia 2016 r., II FSK 2004/16, LEX nr 2227919.

W innym wyroku Sąd wydaje się traktować analizowane pojęcia w sposób całkowicie dowolny wskazując, że:

Choć działalność skarżącego związana jest z agresywną optymalizacją podatkową, (...). Sąd oczywiście w niniejszym postępowaniu nie może ocenić, czy działalność Skarżącego stanowi optymalizację podatkową prowadzącą do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT (...).⁶²⁵

Na kanwie wskazanego orzeczenia Sąd myli pojęcia agresywnej optymalizacji podatkowej, uchylania się od opodatkowania i optymalizacji podatkowej. Pewien stopień konkretyzacji pojęcia wydaje się kształtować jedna z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, zgodnie z którą:

istotą i celem tych regulacji jest eliminowanie negatywnych dla budżetu państwa skutków podatkowych tzw. agresywnych optymalizacji podatkowych, tj. działań pozbawionych uzasadnienia ekonomicznego prowadzących do obniżenia podstawy opodatkowania danego podatnika.⁶²⁶

Powyższa definicja, choć ogólna, pozwala na ustalenie znaczenia pojęcia agresywnej optymalizacji podatkowej.

W sposób szerszy, a tym samym bardziej ogólny (bez wskazania konkretnych przesłanek) zjawisko agresywnego planowania podatkowego opisywane jest w piśmiennictwie zagranicznym. Według jednej z publikacji, agresywne planowanie podatkowe może charakteryzować się na przykład intensywnym wykorzystaniem narzędzi prawnych i finansowych, zakładami w zagranicznych rajach podatkowych, nie zrównoważonymi strukturami kapitałowymi i cenami transferowymi lub nieuczciwym stosowaniem umów podatkowych; w konsekwencji agresywne planowanie podatkowe można zdefiniować jako działania podejmowane przez podatników, które są zgodne z wymogami prawa podatkowego, ale nie spełniają racjonalnych i uzasadnionych oczekiwań i wymagań interesariuszy⁶²⁷. Inny autor wskazuje natomiast, że agresywne planowanie podatkowe jest zwykle charakteryzowane jako system podatkowy, który obniża efektywną stawkę podatkową określonego rodzaju dochodu do poziomu niższego niż ten, do którego dąży polityka fiskalna dla tego dochodu⁶²⁸. Kolejna publikacja podaje, że agresywne planowanie podatkowe jest ogólnie opisywane jako zachowanie przyjęte przez międzynarodowe korporacje w celu zbadania istniejących możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych przez globalizację i interakcję przepisów podatkowych w różnych jurysdykcjach⁶²⁹. Agresywne planowanie podatkowe jest obecnie

⁶²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 12 maja 2021 r., III SAB/Wa 4/21, LEX nr 3199831.

⁶²⁶ Pismo z dnia 3 sierpnia 2018 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.294.2018.1.MBD.

⁶²⁷ R. Knuutinen, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, „Nordic Tax Journal” 2014, nr 1, s. 37.

⁶²⁸ J. Alm, *Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”*, „Economic Analysis and Policy” 2014, nr 1, s. 30-38.

⁶²⁹ A. P. Dourado, *Aggressive Tax Planning in EU...*, op. cit., s. 42-57.

pojęciem prewencyjnym dla zarówno międzynarodowego planowania podatkowego, jak i unikania opodatkowania. W przeciwieństwie do nadużycia, agresywne planowanie podatkowe obejmuje również istnienie luk prawnych lub niedopasowań wykorzystywanych w sytuacjach transnarodowych⁶³⁰. Luki prawne muszą być rozwiązywane przez prawo wewnętrzne ze względu na zasady opodatkowania oraz zasady podziału władzy w prawie podatkowym; w związku z tym luk prawnych nie można wyeliminować za pomocą GAAR, ponieważ zasady te nie działają automatycznie i powszechnie, lecz wymagają wykazania nadużycia (istniejącego) prawa (lub zasad) w poszczególnych przypadkach⁶³¹. z analizy przytoczonych poglądów wynika więc, że w ujęciu międzynarodowym agresywna optymalizacja podatkowa rzeczywiście jest traktowana jako wykorzystywanie luk i rozbieżności w systemach wewnętrznych państw w celu uzyskania korzyści podatkowej. Nieco inaczej pojęcie to jest jednak rozumiane w ramach OECD, gdzie kładzie się nacisk na aspekt sztuczności działania⁶³².

W orzecznictwie TSUE zagadnienie agresywnej optymalizacji podatkowej również nie jest popularne i w sposób dostatecznie sprecyzowane. W judykaturze UE wskazuje się raczej na unikanie opodatkowania lub nadużycie prawa⁶³³. W niektórych sprawach rozstrzyganych przez Trybunał niejako intuicyjnie przebija się rozumienie analizowanego zagadnienia, jednakże podobnie jak w orzecznictwie sądów polskich wskazuje się jedynie niektóre elementy składające się na to zjawisko. Przykładowo w sprawie *Halifax plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise* podano, że:

W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej. (...) Jednak organy administracji podatkowej powinny również pomniejszyć go o cały podatek (...), do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej⁶³⁴.

⁶³⁰ Ibidem.

⁶³¹ Ibidem.

⁶³² *Report Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (OECD 2013), s. 13; *Raport Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, (OECD/G20 2014), s. 23.

⁶³³ A. Werner, *Klauzula antyabuzyjna a nadużycie prawa w świetle dyrektywy 2011/96 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych*. [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*. Red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 503.

⁶³⁴ C-255/02 Wyrok Sądu (Wielka Izba) z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, ECR I-1609, paragrafy 73 i 75).

W innych orzeczeniach podkreśla się natomiast element sztuczności, który może wskazywać na unikanie opodatkowania bądź generalnie czynności nieakceptowane przez administrację skarbową⁶³⁵.

Konkludując powyższe rozważania, na gruncie prawa polskiego zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej nie jest rozumiane w sposób jednolity i w większości przypadków utożsamiane jest ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Stanowisko to jest akceptowane przez część doktryny prawa podatkowego; niektórzy autorzy dostrzegają jednak rozbieżność pomiędzy tymi pojęciami. Zarówno orzecznictwo polskie, jak i unijne nie formułuje konkretnej definicji ani sposobu rozumienia analizowanego pojęcia, wskazując w większości przypadków na wybrane jego elementy oraz, w sposób intuicyjny, na cechy, które powinno ono spełniać. W sposób najbardziej spójny, choć ogólny, zjawisko opisują autorzy zagraniczni, którzy utożsamiają je z działaniami międzynarodowymi zmierzającymi do wykorzystywania luk i różnic pomiędzy poszczególnymi systemami podatkowymi porządków krajowych; słuszność takiego stanowiska podzielają również niektórzy przedstawiciele polskiej doktryny. Rozumienie takie wydaje się również korespondować z intencją stworzenia instytucji raportowania schematów podatkowych. Autor pracy przychylił się do stanowiska przedstawionego przez doktrynę zagraniczną, uważając je za najbardziej spójne i precyzyjne w kontekście MDR. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że funkcjonowanie instytucji raportowania schematów podatkowych na gruncie przepisów prawa polskiego wydaje się odbiegać od założeń unijnych dotyczących przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu; ustawodawca polski ustanawia bowiem niejasne reguły stosowania wskazanych przepisów w kontekście klauzuli GAAR, traktując MDR jako osobne narzędzie mające na celu przeciwdziałaniu agresywnym działaniom podatników, podczas gdy przepisy te powinny wspomagać funkcjonowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Autor pracy staje jednocześnie na stanowisku, że utożsamianie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej z unikaniem opodatkowania, które spowodowane jest niejasnością znaczeniową pierwszego z wymienionych pojęć, stanowi tzw. błąd wykładni synonimicznej, co prowadzi do niewłaściwych wniosków i powoduje nieprawidłowości w interpretacji przepisów. Mając na uwadze powyższe, autor postuluje używanie w opisanym kontekście zwrotu „unikanie opodatkowania” w miejsce agresywnego planowania podatkowego; jak już zostało bowiem

⁶³⁵ C-524/04, Wyrok Trybunału (Wielka Izba) z dnia 13 marca 2007 r. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue* i C-6/16 Wyrok Trybunału (Szósta Izba) z dnia 7 września 2017 r. *Eqiom SAS i Enka SA przeciwko Ministre des Finances et des Comptes publics*.

wskazane, pojęcie to jest dokładnie zdefiniowane na gruncie prawa polskiego i pozwala na skuteczną korelację pomiędzy MDR i GAAR.

3. Metody optymalizacji podatkowej na gruncie przepisów MDR

Po wyjaśnieniu nazewnictwa, stanowiącego podstawę regulacji przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych MDR, należy przejść do analizy konkretnych przypadków, które mogą zostać uznane za objęte zakresem ich funkcjonowania oraz tych zdarzeń, których nie można objąć ich dyspozycją.

W ostatnich latach na stronie internetowej Ministerstwa Finansów zaczęły pojawiać się tzw. „ostrzeżenia przed agresywną optymalizacją podatkową”. Ostrzeżenia przybierają formę komunikatów, które pomimo, że nie mają charakteru wiążącego dla podatników, to stanowią pewną wskazówkę, jakie operacje mogą być brane pod uwagę w przypadku ewentualnej kontroli podatkowej w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W komunikatach tych mowa jest o „agresywnej optymalizacji podatkowej”, z czego płynie jasny wniosek, że powinny one być analizowane w kontekście schematów podatkowych MDR. Warunkiem koniecznym w tym zakresie jest jednak założenie, że rozwiązania te spełniają wymogi dla uznania ich za schemat podatkowy, czyli m.in. Wystąpienie cech rozpoznawczych. Zaznaczyć należy jednak, że ostrzeżenia nie były tworzone z myślą o przepisach MDR, bowiem pojawiały się one przed wdrożeniem tej instytucji w polskim systemie prawnym.

W kontekście analizy przedłożonych rozwiązań na potrzeby niniejszej dysertacji, w zakresie MDR autor pracy zdecydował się na opisanie trzech ostrzeżeń MF dotyczących optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem wartości firmy⁶³⁶, z wykorzystaniem spółek zagranicznych⁶³⁷ oraz związanej z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend⁶³⁸. Nadto analizie poddane zostaną niektóre przypadki wskazane w Objasnieniach MDR jako stanowiące i niestanowiące schematów podatkowych.

3.1 Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem wartości firmy

Ministerstwo Finansów w komunikacie wskazuje, że w opisywanym przypadku agresywna optymalizacja podatkowa związana jest z przekształceniem majątkowym spółek, które dokonywane są najczęściej jako sprzedaż lub aport całego przedsiębiorstwa lub jego

⁶³⁶ Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy z 22 maja 2017 r., (Nr 002/2017), (dalej: Ostrzeżenie nr 002/2017).

⁶³⁷ Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z 12 czerwca 2017 r. (Nr 003/2017).

⁶³⁸ Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend z 3 listopada 2017 r., (Nr 005/2017).

wyodrębnionej części tzw. zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) do innego przedsiębiorstwa w celu przeniesienia go na inny podmiot. Przepisy podatkowe regulujące aport przedsiębiorstwa (albo ZCP) przewidują brak opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych aportu wniesionego do spółki kapitałowej przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części⁶³⁹. Okoliczność ta wynika z założenia, że operacje przekształcenia przedsiębiorstw nie powinny być utrudniane poprzez ich opodatkowanie podatkiem dochodowym. Skutkiem takiej neutralności podatkowej jest jednak brak możliwości amortyzacji wartości przedsiębiorstwa do którego wniesiono aport⁶⁴⁰. W celu wyeliminowania wskazanego ograniczenia i osiągnięcia podwójnej korzyści podatkowej (po pierwsze z tytułu nieopodatkowanego przeniesienia, po drugie z tytułu amortyzacji wartości przedsiębiorstwa) schemat zakłada odsprzedaż w niedługim czasie przedsiębiorstwa (lub ZCP) do kolejnego podmiotu i wówczas jego amortyzację. Przedstawiony proces nie prezentuje relewantności na polu optymalizacyjnym, dopóki nie zostanie on połączony z odpowiednią strategią obejmowania udziałów w poszczególnych podmiotach. Pierwotna operacja aportu przedsiębiorstwa (lub ZCP) skutkować będzie jednocześnie przeniesieniem składników majątkowych, w zamian za co spółka „przenosząca” obejmie udziały w spółce „otrzymującej”. Nie bez znaczenia jest również kwestia wyceny aportu wnoszonego przez spółkę, który był dokonywany w wartości znacznie przewyższającej jej aktywy netto. W skutek takiej operacji, w księgach spółki „otrzymującej” pojawiają się te same aktywa, które istniały w spółce „przenoszącej”, a w księgach spółki „otrzymującej” ujawniana jest dodatkowa pozycja, opisana jako dodatnia wartość firmy (nadwyżka pomiędzy wartością aktywów, a wartością przedsiębiorstwa). Operacja przeniesienia przedsiębiorstwa ze spółki „otrzymującej” do kolejnego podmiotu skutkuje natomiast wysokimi odpisami amortyzacyjnymi dla ostatniego podmiotu, redukującymi na wiele lat jej dochody z działalności operacyjnej. Schemat optymalizacyjny polega w tym przypadku na sztucznym kreowaniu wartości przedsiębiorstwa oraz dzieleniu operacji finansowych bez ekonomicznego uzasadnienia. Podkreślenia wymaga, że „agresywna optymalizacja podatkowa” wystąpi jedynie w przypadku stworzenia takiej sekwencji lub okoliczności, które będą wskazywały na to, że ich celem było przede wszystkim odniesienie korzyści podatkowej.

Analizując powyższe zagadnienie w kontekście przepisów MDR należy zaznaczyć, że może stanowić ono schemat podatkowy podlegający raportowaniu. W pierwszej kolejności

⁶³⁹ Art. 12 ust. 1 pkt 25 ppkt b) Ustawy o CIT, op.cit.

⁶⁴⁰ Zgodnie z art. art. 16c pkt 4 Ustawy CIT, jeżeli wartość firmy powstała w inny sposób niż wskazany w art. 16b ust. 2 pkt 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych to nie podlega ona amortyzacji. Okoliczność ta będzie miała miejsce właśnie w przypadku aportu.

stwierdzić należy, że przedstawiony sposób działania spełnia definicję uzgodnienia wskazaną w art. 86a §1 pkt 16 OP, bowiem jest to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w której co najmniej jedna strona jest podatnikiem (spółka) i działanie to ma wpływ na niepowstanie obowiązku podatkowego poprzez ominięcie wyłączenia prawa do amortyzacji. Uznając, że w opisanej sytuacji występuje uzgodnienie, należy ustalić, czy spełnione jest kryterium głównej korzyści wskazane w art. 86a §2 OP. Oczywistym jest, że w tej sytuacji podmiot przenoszący mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, chociażby poprzez bezpośrednie wniesienie aportem lub sprzedaż przedsiębiorstwa (albo ZCP) do podmiotu docelowego. Możliwe jest wskazanie pewnych sytuacji gospodarczych, kiedy takie działanie byłoby uzasadnione ekonomicznie, np. sprzedaż przedsiębiorstwa z uwagi na nagłe zachwianie stabilności finansowej spółki. Wiedząc, że kryterium głównej korzyści zostało spełnione, wystarczy jedynie wskazać cechę rozpoznawczą, która wystąpiła w analizowanym schemacie. W ocenie autora pracy opisana sytuacja może wiązać się z wystąpieniem cech rozpoznawczych⁶⁴¹, wskazanych w art. 86a §1 pkt 6 ppkt f) lub g) oraz w art. 86a §1 pkt 13 ppkt h) OP⁶⁴², jak również w art. 86a §1 pkt 1 ppkt a) OP⁶⁴³. Ogólne cechy rozpoznawcze wskazane w pkt 6 dotyczą zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania oraz podejmowania czynności prowadzących do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących, niepełniących istotnych funkcji gospodarczych. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z sytuacją, gdy ustawodawca uniemożliwia dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości firmy w przypadku wniesienia jej aportem do innego przedsiębiorstwa, zatem wyklucza możliwość zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodu, co w konsekwencji powoduje brak możliwości obniżenia o tę wartość dochodu podlegającego opodatkowaniu, a co za tym idzie podstawy obliczenia podatku dochodowego. Mając na uwadze fakt, że dochód podlegający opodatkowaniu obliczany jest jako przychód po pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodu, należy dojść do wniosku, że ta część dochodu, która powstałaby, gdyby nie pomniejszono jej o opisywane odpisy amortyzacyjne podlega w tej sytuacji wyłączeniu

⁶⁴¹ Pomijając te związane z działaniem promotora i jego wynagrodzeniem – art. 86a §1 pkt 6 ppkt a)-c) oraz i)-k) OP.

⁶⁴² Przy przyjęciu, że wartość przedsiębiorstwa jest „trudną do wyceny wartością niematerialną”, co z kolei zależne jest od składników wchodzących w zakres przedsiębiorstwa.

⁶⁴³ Pod warunkiem, że kwota podatku odroczonego lub wartość aktywów albo rezerw z tytułu podatku odroczonego przekracza 5 mln zł.

od opodatkowania, gdyż nie jest traktowana jako dochód. Natomiast za podmioty niepełniące istotnych funkcji gospodarczych, należy uznać te pośredniczące w opisanej transakcji (spółkę do której wnoszony jest aport), ponieważ z treści ostrzeżenia wynika wprost, że: „Spółka B została zawiązana przez kancelarię doradczą w przeszłości pod inną nazwą i istniała przez wiele miesięcy – z siedzibą w tej kancelarii – jako spółka nieaktywna bez żadnych związków kapitałowych czy biznesowych (...)”⁶⁴⁴. Zagadnienie to musi być indywidualnie badane w każdym przypadku. W zakresie szczególnych cech rozpoznawczych może wystąpić sytuacja, gdy w spółce, do której docelowo przeniesiono przedsiębiorstwo (lub ZCP) rozpoznane zostaną dla celów rachunkowych tzw. „aktywa w podatku odroczone”, poprzez zwiększone odpisy amortyzacyjne będące skutkiem pojawienia się dodatniej wartości firmy, co w konsekwencji będzie powodowało opisaną powyższej oszczędność podatkową. Jeżeli wartość wskazanych aktywów będzie równa co najmniej kwocie 5 mln zł, to wówczas cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a §1 pkt 1 ppkt a) zostanie spełniona. Ostatnia cecha rozpoznawcza, która może wystąpić w niniejszym stanie faktycznym, została opisana w art. 86a §1 pkt 13 ppkt h) OP. Przepis ten wskazuje, że przesłanka zostanie spełniona, jeżeli dojdzie do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych. Ustawodawca w art. 86a §1 pkt 14 formułuje definicję „trudnych do wyceny wartościach niematerialnych”, wskazując, że rozumie pod tym pojęciem:

(...) wartości niematerialne, w tym wartości prawne, a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej, oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności.

Zgodnie z art. 16b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁴⁵ wartością niematerialną i prawną jest m.in. Wartość firmy. Nie można jednak stwierdzić, że każda wartość niematerialna i prawna jest wartością „trudną do wyceny”. Zgodnie z Objasnieniami MDR, pojęcie to obejmuje również wartości, które nie podlegają ujawnieniu, takie jak np. „baza klientów”, „relacje z klientami” czy „potencjał do generowania zysku”⁶⁴⁶. Wydaje się zatem, że poziom skomplikowania wyceny wartości firmy będzie zależny od składników majątkowych wchodzących w jej działalność, jak również od modelu jej działania, potencjału finansowego oraz szeregu innych czynników. W ocenie autora pracy może jednak zaistnieć sytuacja, w której specyfika działalności przedsiębiorstwa będzie powodowała, że jego wycena będzie

⁶⁴⁴ Ostrzeżenie nr 002/2017.

⁶⁴⁵ Dalej: Ustawa o CIT.

⁶⁴⁶ Objasnienia MDR, s. 80.

utrudniona. Przykładem takiego zjawiska może być działalność w obszarze nowych technologii, których potencjału, a w konsekwencji wartości nie można oszacować.

Ustalenie kwestii istnienia schematu podatkowego wymaga również stwierdzenia, czy schemat ten będzie podlegał raportowaniu. W tym celu określić należy, czy będzie to schemat „krajowy” czy też „transgraniczny”. Okoliczność ta jest istotna z uwagi na fakt, że w przypadku schematu „krajowego” dla wymogu raportowania konieczne jest zaistnienie tzw. „kryterium kwalifikowanego korzystającego”⁶⁴⁷, w przeciwnym wypadku schemat może zostać zaraportowany wyłącznie jako schemat transgraniczny⁶⁴⁸. Stan faktyczny opisany w ostrzeżeniu nie dotyczy zagadnienia rezydencji wskazanych tam spółek. Należy zatem przyjąć, że mowa jest wyłącznie o podmiotach krajowych, zwłaszcza, że nie przywołano jakichkolwiek przepisów wynikających z umów międzynarodowych, czy też aktów prawa unijnego. Analizując przedłożoną sytuację wyłącznie na gruncie podmiotów rodzimych należy dojść do wniosku, że w tym przypadku może, lecz nie musi zostać spełnione „kryterium kwalifikowanego korzystającego”, ponieważ dotyczy ono zagadnień kwotowych, związanych z przychodem albo wartością rzeczy lub praw, których dotyczy uzgodnienie. Wydaje się, że w tej sytuacji za korzystającego należy uznać spółkę, która dokonuje odpisów amortyzacyjnych z tytułu dodatniej wartości firmy, zatem spółkę, do której docelowo przeniesiono przedsiębiorstwo (lub ZCP). W ocenie autora niniejszej pracy w sytuacji przeniesienia aportem przedsiębiorstwa (lub ZCP) i braku wystąpienia z tego tytułu podatku dochodowego nie można mówić o korzyści podatkowej, gdyż na tym etapie spółka działa „w granicach prawa”, korzystając z preferencji w opodatkowaniu⁶⁴⁹. Korzyść podatkowa wystąpi jednak w przypadku drugiej transakcji, polegającej na zbyciu udziałów do podmiotu docelowego i późniejszej jego amortyzacji. Jeżeli spełnione zostaną również pozostałe przesłanki wskazane w art. 86a §4 Ordynacji podatkowej, to wówczas schemat będzie podlegał raportowaniu; w przypadku wystąpienia jednej ze szczególnych cech rozpoznawczych fakt zaistnienia korzyści podatkowej nie będzie istotny.

⁶⁴⁷ Art. 86a par.4 OP.

⁶⁴⁸ Spełnione musi być tzw. „kryterium transgraniczne” z art. 86a §3 OP.

⁶⁴⁹ Zgodnie z Objasneniami MDR, s. 6: „Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box”) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Obowiązek raportowania może wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy”. w ocenie autora pracy korzystanie ze zwolnienia podatkowego powinno zostać poczytane jako działanie analogiczne do korzystania z ulg i preferencji podatkowych.

3.2 Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem spółek zagranicznych

Kolejny komunikat dotyczy zjawiska rejestrowania zagranicznych spółek, które nie prowadzą na terytorium tego państwa rzeczywistej działalności – taka konstrukcja zwana jest powszechnie „letterbox company”⁶⁵⁰. Konstrukcja zjawiska polega na nabyciu przez polskiego podatnika udziałów, poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody podlegają opodatkowaniu wyłącznie na terytorium państwa, w którym ulokowany jest podmiot (w państwie siedziby – rezydencji). W ten sposób najczęściej tworzone są spółki z siedzibą w rajach podatkowych, jak również podmioty z terytorium UE o korzystniejszym niż Polska poziomie opodatkowania (najczęściej: Czechy, Cypr, Luksemburg albo Wielka Brytania). Poza optymalizacją w zakresie samych dochodów spółek, schemat ten wykorzystywany jest w celu nabycia ruchomości o dużej wartości i korzystnego ich wykorzystania. Przykładem takiego działania może być nabycie pojazdów i przypisanie ich do zagranicznego podmiotu, a następnie faktyczne wykorzystanie w Polsce⁶⁵¹.

Głównym zagadnieniem poruszonym w ostrzeżeniu jest kwestia funkcjonowania zagranicznej spółki kapitałowej, która jednak faktycznie zarządzana jest z terytorium Polski, a lokalizacja zagraniczna służy jedynie stworzeniu pozoru, że prowadzona działalność jest opodatkowana poza terytorium RP. W szczególności z rozwiązania takiego korzystają przedsiębiorstwa, których główna działalność skupia się wokół transakcji: zbycia udziałów/akcji, emisji instrumentów dłużnych, wypłat dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a także innych transgranicznych transakcji handlowych. Korzyść podatkowa w tym przypadku będzie polegała na zmniejszeniu lub nawet wyeliminowaniu opodatkowania niektórych transakcji, z uwagi na korzystniejsze opodatkowanie niektórych operacji gospodarczych. Intencją podmiotów tworzących opisany schemat jest zatem przypisanie dochodów faktycznie uzyskanych w Polsce do spółki formalnie zarejestrowanej za granicą. W rzeczywistości jednak na ogół faktyczne zarządzanie podmiotem odbywa się z terytorium Polski, co zgodnie z art. 3 ust. 1 Ustawy o CIT powoduje, że spółka jest polskim rezydentem podatkowym, a w konsekwencji jej dochody (pomimo formalnej rejestracji za granicą) będą opodatkowane w Polsce.

⁶⁵⁰ z j. ang. „spółka w skrzynce pocztowej”, ang. *letterbox* – skrzynka na listy – podmiot nieprowadzący faktycznej działalności gospodarczej istniejący „tylko na papierze”, często nieposiadający jakichkolwiek aktywów lub pracowników. Nazwa nawiązuje do siedziby podmiotu, który najczęściej ulokowany jest w budynku (lub „biurze wirtualnym”), w którym zarejestrowanych jest kilkaset lub nawet kilka tysięcy podmiotów, co w praktyce oznacza posiadanie przez takie przedsiębiorstwo jedynie adresu na który kierowana jest korespondencja dotycząca tego podmiotu (i ewentualna obsługa obiegu i archiwizacji tej korespondencji).

⁶⁵¹ Przykładowo w Czechach nie istnieje obowiązek celny od nabycia pojazdów z zagranicy – Polskie auto na czeskich numerach rejestracyjnych? To się opłaca, <https://firma.rp.pl/ksiegowosc/art19008201-polskie-auto-na-czeskich-numerach-rejestracyjnych-to-sie-oplaca> (dostęp: 17.02.2024 r.)

Wykorzystanie schematu opiera się w dużej mierze na trudności w ustaleniu, gdzie w sposób faktyczny przebywa zarząd przedsiębiorstwa i w którym państwie podejmowane są kluczowe rozstrzygnięcia. W większości przypadków kwestia ta ogranicza się do formalnego stwierdzenia np. W dokumentach spółki, że zarząd podejmuje faktyczne decyzje i przebywa na terytorium państwa, w którym zarejestrowany jest podmiot. W ostrzeżeniu wskazano jednak, że okoliczności te nie mogą być analizowane jedynie na gruncie formalnym, a badaniu podlega rzeczywiste miejsce podejmowania decyzji. W tym celu konieczna jest weryfikacja zagadnień pobocznych, np. faktu posiadania biura zarządu w państwie rejestracji, miejscu odbywania się spotkań zarządu, czy też państwa, z którego przekazywane są instrukcje, co do funkcjonowania spółki (np. nadanie korespondencji e-mail). W erze globalizacji i powszechnego dostępu do sieci Internet w rzeczywistości zagadnienia te mogą być trudne, a wręcz niemożliwe do uzgodnienia. Podobna sytuacja wystąpi w niektórych przypadkach (zwłaszcza zarządów wieloosobowych, gdzie członkowie rezydują w różnych państwach), gdy tak naprawdę sami członkowie lub spółka nie będą w stanie określić, gdzie podjęta została określona decyzja i gdzie znajduje się aktualna siedziba zarządu spółki.

Analizując powyższe pod kątem ustalenia okoliczności dla stwierdzenia wystąpienia schematu podatkowego, zaznaczenia wymaga, że wszystkie przesłanki (uzgodnienie, kryterium głównej korzyści) poza cechami rozpoznawczymi oraz kwalifikacją na potrzeby wystąpienia schematu podlegającego raportowaniu są właściwie tożsame z poprzednim przykładem, zatem autor pracy uważa za zasadne ich pominięcie. W niniejszym stanie faktycznym może wystąpić większość cech rozpoznawczych, które związane są z elementami transgranicznymi. Zaistnienie wskazanych cech zależne jest jednak od konkretnego przypadku i sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa. Autor ograniczy się zatem do wskazania najbardziej typowych cech rozpoznawczych, mogących wystąpić w podobnych stanach faktycznych, które nie są jednak uwarunkowane specyfikacją dokonywanych czynności w ramach przedsiębiorstwa. Pierwszą cechą jest ta wskazana w art. 86a §1 pkt 1 ppkt d) OP, dotycząca zagadnienia różnicy pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia wobec korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia. Cecha ta wydaje się w sposób konkretny odzwierciedlać sytuację opisaną w omawianym ostrzeżeniu. Jeżeli różnica

w opodatkowaniu podatkiem dochodowym przekracza kwotę pięciu mln złotych w roku podatkowym, to w tym wypadku cecha zostaje spełniona. Innymi słowy, jeżeli wskutek ulokowania podmiotu w innym państwie oszczędność podatkowa przekroczy wartość pięciu mln złotych, to wówczas możemy mówić o spełnieniu tej cechy rozpoznawczej. Kolejna cecha wskazana została w art. 86a §1 pkt 6 ppkt h) OP – zazwyczaj istotą działań opisanych w ostrzeżeniu jest rejestracja podmiotu w państwie o korzystnym reżimie gospodarczym. Dopóki jednak stawka podatku dochodowego nie jest niższa niż 5% lub płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi zaliczane do kosztów uzyskania przychodu nie korzystają z całkowitego zwolnienia lub nie są objęte preferencyjnymi zasadami opodatkowania, to przesłanka nie zostanie spełniona. Ostatnia z cech opisana została w art. 86a pkt 13 ppkt d) OP. Zgodnie z tym przepisem należy wskazać cechę rozpoznawczą w przypadku, gdy w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25% – kwoty uznawane za należne w zamian za określone aktywa znacznie się różnią w dwóch jurysdykcjach, a w konsekwencji zachodzi duża dysproporcja w wysokości kosztów wykazanych po jednej stronie transakcji, np. u zbywcy jako przychód i jako koszt u nabywcy.

W zakresie schematu podatkowego podlegającego raportowaniu, wskazania wymaga, że w tym przypadku najistotniejsza będzie analiza wystąpienia tzw. „kryterium transgranicznego”. Zgodnie bowiem z przepisem art. 86a §3 OP wskazane kryterium będzie spełnione, gdy uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z dodatkowych warunków. Warunkiem, który wydaje się być najbardziej ogólnym, a w konsekwencji obejmującym swoim zakresem największą liczbę stanów faktycznych, jest ten opisany w ppkt 1) przepisu, zgodnie z którym wystarczy, że nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa. Jeżeli zatem w przedstawionym schemacie istnieją co najmniej dwie spółki jako podmioty powiązane, a ich siedziba jest położona w różnych państwach (co jest kluczowym elementem schematu), to w tym momencie wymóg należy uznać za spełniony. Podkreślenia wymaga jednak, że kryterium transgraniczne nie zostanie spełnione jeżeli uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej. Ustawodawca wychodzi prawdopodobnie z założenia, że uzgodnienia dokonane w ramach wskazanych danin publicznoprawnych niejako ze swej natury mają charakter transgraniczny, co powodowałoby, że każde uzgodnienie spełniałoby wskazane kryterium,

a w konsekwencji zawsze występowałyby konieczność zaraportowania ich jako schemat podatkowy, gdyż w przypadku, gdy spełniona zostałaby szczególna cecha rozpoznawcza, to schemat transgraniczny podlegać będzie raportowaniu, nawet jeżeli nie zostanie spełnione kryterium głównej korzyści⁶⁵². Negatywnym skutkiem rozwiązania przeciwnego byłby obowiązek raportowania właściwie wszystkich czynności dotyczących podatku VAT (w ujęciu transgranicznym), cła oraz akcyzy, nawet jeżeli nie prezentowałyby one jakichkolwiek cech agresywnej optymalizacji podatkowej⁶⁵³. Taka sytuacja spowodowałaby nadsyłanie do administracji skarbowej raportów niemających żadnej wartości analitycznej, co mogłoby spowodować trudności w odnalezieniu rozwiązań o faktycznych znamionach agresywnej optymalizacji podatkowej.

3.3 Optymalizacja podatkowa związana z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend

Ostatnie z ostrzeżeń dotyczy zagadnienia nabywania udziałów w polskich spółkach w sposób pośredni poprzez wykorzystanie podmiotów zlokalizowanych w innych państwach UE/EOG, najczęściej w Luksemburgu. W skutek takiego działania powstaje struktura, w której udziałowcem spółek polskich są jednostki zagraniczne, których z kolei udziałowcem jest inwestor zagraniczny (najczęściej podmiot spoza UE/EOG, działający w jurysdykcji o relatywnie niskim poziomie opodatkowania oraz niewielkich wymaganiach regulacyjnych, przede wszystkim w zakresie transparentności podmiotów handlowych). Mechanizm powodujący możliwość powstania agresywnej optymalizacji podatkowej polega na nadużyciu zwolnienia podatkowego dla dywidendy wypłaconej przez spółkę położoną na terytorium Polski. W przypadku bezpośredniego nabycia spółki polskiej przez podmiot położony w miejscu o przyjaznym reżimie podatkowym, pierwszy z uczestników byłby zobowiązany do pobrania jako płatnik podatku u źródła od takiej dywidendy. Zakładając brak istnienia umowy w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania między Polską a jurysdykcją spółki położonej poza UE/EOG, podatek powinien zostać pobrany według ustawowej stawki 19%. z uwagi na powyższe, istotną rolę w przedstawionym schemacie pełni spółka pośrednicząca (ulożona np. w Luksemburgu). Można bowiem dojść do przekonania, że wypłata należności dywidendowych do spółki polskiej (przy założeniu, że spełniony jest

⁶⁵² Zob. art. 86a §1 pkt 12 ppkt b) OP w zw. z art. 86a §5 pkt 1) OP.

⁶⁵³ Przypomnienia wymaga, że niektóre „szczególne cechy rozpoznawcze” odnoszą się jedynie do czynności przekraczających ustalone progi *de minimis* lub np. dotyczących operacji z wykorzystaniem „trudnych do wyceny wartości niematerialnych i prawnych”, co jednak nie świadczy o ich związku z agresywną optymalizacją podatkową. Ustawodawca rozpoznaje w tym zakresie podwyższone ryzyko powstania schematu podatkowego lecz w przypadku braku wystąpienia korzyści podatkowej czynności te nie powinny być uznawane za schematy podatkowe podlegające raportowaniu.

wymóg posiadania co najmniej 10% udziałów) czyni zadość formalnym warunkom zastosowania zwolnienia podatkowego wynikającego z tzw. dyrektywy PSD⁶⁵⁴. Jednocześnie, z uwagi na przepisy krajowe w państwie UE/EOG, w którym położona jest spółka, przekazanie otrzymanej kwoty spółce holdingowej w formie dywidendy lub innej płatności może nastąpić bez podatku. W jurysdykcji położenia spółki holdingowej płatność otrzymana od spółki pośredniej może być nieopodatkowana lub opodatkowana jedynie w znikomym stopniu. W konsekwencji, należności wynikające z dywidend, które w większości przypadków byłyby opodatkowane w Polsce, korzystają z braku jakiegokolwiek opodatkowania. W tym przypadku mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. „podwójnego nieopodatkowania” dywidendy, co jednak stoi w sprzeczności z celem prawa unijnego oraz polskich przepisów.

Od 2016 roku w polskiej Ustawie o CIT dodany został art. 22c, którego celem jest zapobieganie możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania m.in. dywidend – przepis ten nazywany jest „małą klauzulą w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”. Odmowa zastosowania zwolnienia będzie miała miejsce jedynie w przypadku, gdy czynność prawna nie ma charakteru rzeczywistego, a jej głównym celem (lub jednym z głównych celów) było uniknięcie opodatkowania. Możliwe jest również stosowanie w tym zakresie klauzuli z art. 119a Ordynacji podatkowej.

W przypadku analizy przedstawionego schematu z punktu widzenia MDR wskazać należy, że i tym razem może wystąpić schemat podatkowy podlegający raportowaniu. Analogicznie jak w przypadku pierwszej i drugiej sytuacji, autor pracy odstąpił od analizowania kryterium głównej korzyści i istnienia uzgodnienia, bowiem sam opis stanu faktycznego sugeruje, że okoliczności te zostały spełnione. W przedstawionej sekwencji zdarzeń ponownie możliwe jest wystąpienie innych cech rozpoznawczych, niż te w uprzednio analizowanych przypadkach, tj. tych wskazanych w art. 86a §1 pkt 1 ppkt b), pkt 6 ppkt d), pkt 13 ppkt f) OP. W przypadku cechy rozpoznawczej wskazanej w art. 86a §1 pkt 1 ppkt b) OP, płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe. Opisany schemat w zasadzie bazuje na wskazanej okoliczności w zakresie zaniechania konieczności zapłaty podatku u źródła właśnie z uwagi na wskazaną wcześniej

⁶⁵⁴ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja przekształcona) (Dz. U. UE. L. z 2011 r. nr 345, s. 8 z późn. zm.)

dyrektywę PSD oraz zwolnienia przewidziane w umowach międzynarodowych, jak również w samej Ustawie o CIT. Dla wystąpienia niniejszej cechy rozpoznawczej konieczne jest, aby wartość hipotetycznie pobranego podatku przekroczyła kwotę 5 mln złotych. Zgodnie z objaśnieniami MDR, kwota ta powinna być rozpatrywana z punktu widzenia sumy wysokości potencjalnego podatku wynikającego z wypłat podlegających podatkowi u źródła w danym roku kalendarzowym, w stosunku do danego podatnika. Kolejna cecha rozpoznawcza, wymieniona w art. 86a §1 pkt 6 ppkt d) OP, dotyczy dokonywania czynności opierających się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmujących znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają jednocześnie istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego. Wydaje się, że w opisanym stanie faktycznym schemat może być powtarzany wobec niezliczonej liczby podmiotów występujących w danym uzgodnieniu. Kwestia jednolitości dokumentacji opiera się natomiast wyłącznie o zmianę informacji dotyczących spółek wchodzących w skład struktury, ewentualnie – jurysdykcji, w których położone są poszczególne podmioty. Okoliczności te potwierdzają również objaśnienia MDR, zgodnie z którymi znacznie ujednolicona dokumentacja oznacza m.in. rekomendację co do pewnych standaryzowanych kroków (np. podjęcia uchwał w standardowym brzmieniu), które składają się na uzgodnienie. Organizowanie struktury spółek opiera się w zasadzie wyłącznie na podejmowaniu uchwał określonej treści i zgłaszaniu określonych zdarzeń prawnych w odpowiednich podmiotach rejestrowych⁶⁵⁵. Przygotowując określone procedury i wzory dokumentów można uznać, że omawianych schemat możliwy jest do zamknięcia w formie „produktu pudełkowego”. Ostatnia z cech rozpoznawczych wskazana została w art. 86a §1 pkt 13 ppkt f) OP i dotyczy występowania nieprzejrzystej struktury własności prawnej lub trudnego do ustalenia beneficjenta rzeczywistego, z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się lub są kontrolowane albo założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych. Cecha ta ma związek z podmiotem w strukturze, który ulokowany jest w państwie o korzystnym reżimie podatkowym, najczęściej poza UE. Sam opis stanu faktycznego wskazuje, że spółki lokowane są zazwyczaj na terytoriach o „liberalnych wymaganiach regulacyjnych, w tym zakresie transparentności”, gdzie jako

⁶⁵⁵ w przypadku Polski jest to Krajowy Rejestr Sądowy – KRS.

przykład podawana jest Wyspa Jersey. Bez wątplenia spełnione zostanie również założenie dotyczące różnicy pomiędzy państwem siedziby beneficjenta rzeczywistego i podmiotów go kontrolujących – okoliczności te stanowią bowiem założenie schematu.

Wymóg zaraportowania schematu podatkowego wydaje się być oczywisty z uwagi na fakt, że w uzgodnieniu biorą udział podmioty będące spółkami lokowanymi w różnych państwach, co wprost wypełnia dyspozycje art. 86a §3 OP, a tym samym powoduje, że schemat podlega raportowaniu.

3.4 Przykłady schematów podatkowych wskazanych w Objasnieniach podatkowych

Analiza objaśnień podatkowych w zakresie MDR wskazuje, że w dokumencie wskazano szereg rozwiązań, które nie są schematami; podano jednak niewiele konkretnych rozwiązań, które mogą być uznane za schemat podatkowy. W załączniku do objaśnień wskazanych zostało jedenaście przykładów rozwiązań niepowodujących obowiązku raportowania z zastrzeżeniem, że nie mogą one zawierać rekomendacji w zakresie podejmowania przez klienta czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem może być osiągnięcie przez niego korzyści podatkowej. Stwierdzenie to jest truizmem; oczywiste jest, że co do zasady, jeżeli uzgodnienie nie spełnia kryterium głównej korzyści, to wówczas nie może być uznane za schemat podatkowy. Katalog ponadto wymienia w zasadzie jedynie czynności, które w żaden sposób nie korespondują z instytucją raportowania schematów podatkowych, na przykład przygotowywanie i pomoc w wypełnianiu deklaracji podatkowych, przeglądy dotyczące rozliczeń podatkowych czy wsparcie i reprezentację przed organami skarbowymi i sądowymi. Ocena wskazanych czynności jest właściwie niemożliwa z punktu widzenia MDR, bowiem nie pełnią one żadnych funkcji optymalizacyjnych, a co za tym idzie - nie mogą podlegać raportowaniu. Inaczej sytuacja kształtuje się w przypadku doradztwa podatkowego lub tworzenia opinii i komentarzy podatkowych, które w ocenie autorów objaśnień w niektórych przypadkach mogą stanowić schemat podatkowy. Zgodnie z podanymi informacjami, każdy przypadek należy badać indywidualnie, mając na uwadze całokształt okoliczności i funkcji, jakie pełnione są przez doradzającego (tworzącego opinię lub komentarz). Jeżeli bowiem charakter i pełnione funkcje świadczą o tym, że dokonywane czynności są elementem opracowania, oferowania, udostępniania, wdrażania lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia, to wówczas należy uznać, że doradztwo może spełniać charakter schematu podatkowego, a doradca występuje w roli promotora, ewentualnie wspomagającego. Kluczowe z tego punktu widzenia są okoliczności takie, jak twórczy charakter opinii, bezpośrednie lub pośrednie rekomendacje czy horyzont czasowy (przede wszystkim działanie

wobec stanów aktualnych lub przyszłych). Z objaśnień wynika zatem, że o ile doradztwo podatkowe lub tworzenie opinii bądź komentarzy będzie miało charakter generalny i deskryptywny oraz dotyczyć będzie zamkniętych stanów przeszłych, to wówczas nie będzie możliwe uznanie tych czynności za schemat podatkowy. Rozumując niejako z przeciwieństwa należałoby uznać, że szeroko pojęte czynności doradztwa podatkowego, nakierowane na stany przyszłe i poruszające indywidualną sytuację podatnika, zawierające rekomendacje określonego działania mogą już zostać uznane za schemat podatkowy pod warunkiem spełnienia pozostałych przesłanek ustawowych. Autor pracy nie podziela powyższych wymogów wskazanych przez objaśnienia podatkowe z uwagi na opisane poniżej okoliczności. Po pierwsze, udzielanie rekomendacji w zakresie korzystania i wdrażania ulg oraz zwolnień podatkowych, jak również korzystnych rozwiązań mających na celu minimalizację obciążeń publicznoprawnych nie może być uznawane za schemat podatkowy, skoro nawet korzystanie z nich nie może być uznane za podlegające raportowaniu – na tę okoliczność wskazują same objaśnienia⁶⁵⁶. Po drugie, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, żadne uzgodnienie nie może być uznane za schemat podatkowy, jeżeli nie spełnia przesłanek wskazanych w ustawie (cechy rozpoznawcze i kryterium głównej korzyści); podanie wymogów wskazanych w objaśnieniach podatkowych, dotyczących charakteru porady czy opinii jako deskryptywnej i ogólnej oraz niezawierającej konkretnych rekomendacji co do sposobu postępowania przez podatnika i wobec zamkniętych stanów prawnych, nie znajduje żadnego odzwierciedlenia w przepisach ustawowych.

Jako przykłady rozwiązań mogących stanowić schemat podatkowy w objaśnieniach wskazano korzystanie z ulg i zwolnień lub wybór korzystniejszej ścieżki postępowania podatkowego w zakresie realizacji określonego celu biznesowego. W pierwszym przypadku autorzy objaśnień wskazują, że jeżeli głównym lub jednym z głównych celów poniesienia określonego wydatku jest skorzystanie z ulgi podatkowej, to wówczas należy uznać, że spełnione zostało kryterium głównej korzyści, co w połączeniu z jedną z cech rozpoznawczych będzie stanowiło o powstaniu schematu podatkowego. Wskazane twierdzenie należy zakwestionować; jeżeli podatnik spełnia wymogi dla skorzystania z określonej ulgi podatkowej i ponosi pewne koszty w związku z realizacją inwestycji, której bez skorzystania z preferencji by nie poczynił, to takie działanie, w ocenie autora pracy, nie może być uznane za przesłankę powstania schematu podatkowego. Okoliczność ta jest bowiem sprzeczna z jedną

⁶⁵⁶ „Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „*Innovation Box*”) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR”. – s. 6 Objaśnień MDR.

z podstawowych funkcji prawa podatkowego, a mianowicie funkcją stymulacyjną⁶⁵⁷. Ustawodawca poprzez wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych w niektórych obszarach stara się zwiększyć aktywność podatników lub spowodować inwestycje w określonym obszarze gospodarczym. Okoliczność ta na ogół uzasadniona jest niewielką opłacalnością bądź ryzykiem pewnych gałęzi rynku, np. działania badawcze, które mogą nie przynieść określonych rezultatów ekonomicznych. W celu zwiększenia zainteresowania opisanymi dyscyplinami, państwo na ogół stara się tworzyć warunki korzystne dla przedsiębiorców tak, aby zminimalizować czynniki negatywne, a w konsekwencji zwiększyć atrakcyjność ich wdrażania. Taka sytuacja ma miejsce na przykład w przypadku stosowania ulgi badawczo – rozwojowej; ustawodawca w celu zachęcenia przedsiębiorców do poszukiwania nowych, innowacyjnych rozwiązań pozwala im na rozpoznanie podwójnych, a czasem nawet potrójnych, kosztów uzyskania przychodu w zakresie wydatków poczynionych na te cele⁶⁵⁸. Jeżeli zatem podatnik decyduje się na poniesienie określonych nakładów na daną inwestycję jedynie z uwagi na korzyść podatkową, którą może z tego tytułu odnieść, to w tym przypadku okoliczność ta nie powinna być postrzegana jako działanie kwalifikowane do agresywnej optymalizacji podatkowej. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do twierdzenia, że nawet zgodne z prawem korzystanie z narzędzi udostępnionych przez ustawodawcę powoduje ryzyko uznania ich za schemat podatkowy, co z kolei stoi w sprzeczności z ideą wdrażania ulg i zwolnień. Sytuację należy postrzegać odmiennie, gdy podatnik korzysta z preferencji w sposób nieprawidłowy lub zalicza do kosztów kwalifikowanych⁶⁵⁹ wydatki, które nie spełniają wymogów ustawowych, albo kreuje stan faktyczny w sposób mający na celu pozorne uznanie pewnych wydatków za objęte ulgą w sytuacji, gdy w rzeczywistości nie powinny być za takie zakwalifikowane. W takim przypadku jednak czynnościom tym należałoby przypisać charakter unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania, co jednak nie eliminowałoby uznania ich za schemat podatkowy przy spełnieniu pozostałych przesłanek.

Drugim przypadkiem jest uznanie za schemat podatkowy sytuacji, w której podatnik, dysponując alternatywnymi ścieżkami postępowania, wybiera rozwiązanie prezentujące dla niego większą korzyść na polu podatkowym. Objasnienia podatkowe wskazują w tym obszarze przykład dokonania aportu prawa majątkowego w miejsce jego sprzedaży, co jawi

⁶⁵⁷ Szerzej nt. funkcji stymulacyjnej prawa podatkowego: A. Kiebała, T. Skica, T. Wołowicz, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7-8, s. 152-164.

⁶⁵⁸ Zob. J. Prokurat, *Podatkowe instrumenty wspierania działalności innowacyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7, s. 29-34.

⁶⁵⁹ Na przykładzie ulgi badawczo – rozwojowej – art. 18d Ustawy o CIT.

się jako korzystniejsze rozwiązanie w zakresie przeniesienia własności składnika majątku⁶⁶⁰. Ponownie, trudne do zaakceptowania jest twierdzenie, zgodnie z którym w każdym przypadku, w którym występują co najmniej dwa możliwe rozwiązania, z czego jedno prezentuje większe korzyści na polu podatkowym od drugiego, a oba powodują analogiczne skutki w sferze rzeczywistej, to wybór tego korzystniejszego będzie powodował powstanie schematu podatkowego i pośrednio będzie traktowany jako potencjalnie agresywna optymalizacja podatkowa. Po raz kolejny w tym kontekście przywołać należy wyrok NSA z 30 czerwca 2003 roku⁶⁶¹, zgodnie z którym z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładającej na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości. Kryterium decydującym w tym przypadku jest oczywiście legalność i rzeczywisty charakter podejmowanych przez podatnika czynności. Tym niemniej, w ocenie autora pracy, wybór legalnego i korzystniejszego rozwiązania podatkowego, które wywołuje tożsame skutki nie powinien być uznawany za osiągnięcie korzyści podatkowej. Przyjęcie odmiennego poglądu może prowadzić do błędnych wniosków zmierzających do uznania, że *de facto* podatnik powinien dokonać przeniesienia składnika majątku w sposób najmniej dla siebie korzystny, na przykład poprzez darowiznę, żeby uniknąć uznania danej czynności za schemat podatkowy. Ponownie zatem jedynie w przypadku intencjonalnego kształtowania stanu faktycznego, mającego na celu uzyskanie korzyści podatkowej poprzez modyfikację czynności faktycznych, a w konsekwencji dostosowywania czynności rzeczywistych pod skutki podatkowe można mówić o wystąpieniu schematu podatkowego. Przykładem takiej sytuacji może być przykładowo dokonanie przeniesienia prawa własności nieruchomości w drodze umowy dożywocia zamiast darowizny przy założeniu, że zbywca nie ma zamiaru zamieszkiwania w nieruchomości do śmierci. W takim wypadku występuje swoista pozorność, bowiem skutek obydwu umów jest inny; celem zawarcia umowy dożywocia powinno być zagwarantowanie zbywcy prawa dożywotniego zamieszkiwania w nieruchomości i jednocześnie przeniesienia jej własności na nabywcę, natomiast celem darowizny jest jedynie przeniesienia prawa własności. Jeżeli zatem zbywca przewiduje już na etapie dokonania czynności, że nie będzie korzystał z pierwszego z opisanych praw, to wówczas można mówić o powstaniu schematu podatkowego (przy spełnieniu pozostałych przesłanek ustawowych).

W konkluzji wskazać należy, że o ile okoliczności wskazane przez Ministerstwo Finansów są dobrą bazą do przeprowadzenia analizy przypadku z punktu widzenia przepisów rozdziału 1 la Ordynacji podatkowej, o tyle przykłady wskazane w objaśnieniach podatkowych

⁶⁶⁰ Objąsnienia MDR, s. 20.

⁶⁶¹ Wyrok NSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2003 r., i SA/Wr 1183/00, POP 2003, nr 5, poz. 136.

sprawdzają się do sytuacji, w których schemat podatkowy nigdy nie wystąpi bądź wystąpi w niewielu przypadkach. Za wątpliwą należy także uznać argumentację wskazaną w objaśnieniach dotyczącą schematów powstałych w wyniku stosowania ulg i zwolnień, jak również alternatywnej drogi postępowania przy dokonywaniu transakcji. W ocenie autora pracy przykłady te nie rozwiązują większości wątpliwości powstałych w procesie stosowania przepisów MDR, a wręcz w niektórych przypadkach mogą być odczytane jako wewnętrznie sprzeczne i wprowadzające w błąd.

4. Wniosek o interpretację indywidualną prawa podatkowego

W celu wzbogacenia wartości merytorycznej dysertacji autor zdecydował się na wystąpienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o interpretację indywidualną prawa podatkowego w zakresie tzw. „kłopotliwych przypadków”. Autor skupił się na działalności publicystycznej i szkoleniowej z uwagi na fakt, że w sposób literalny może ona spełniać wymogi dla uznania za schemat podatkowy; z drugiej strony, jej celem nie jest działanie nastawione na agresywne planowanie podatkowe, co powoduje swego rodzaju rozbieżność interpretacyjną. Skierowanie wniosku ma na celu uzyskanie informacji, jak należy stosować przepisy prawa podatkowego w konkretnej sprawie⁶⁶² (w tym przypadku wobec przepisów rozdziału 11a OP) oraz poznanie argumentacji organu skarbowego w opisanym zakresie, a w konsekwencji analizę stanowiska administracji skarbowej z punktu widzenia zgodności z przepisami MDR oraz dotychczas sformułowanymi analizami i wnioskami.

4.1 Zagadnienia wskazane we wniosku

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego autor wniósł o rozstrzygnięcie dwóch problemów. Pierwszym z nich jest wyjaśnienie przez Dyrektora KIS zagadnienia opracowywania publikacji naukowych z zakresu optymalizacji podatkowej jako okoliczności spełniającej wymogi dla uznania jej za schemat podatkowy, natomiast drugim - prowadzenie szkoleń czy prelekcji z zakresu optymalizacji podatkowej.

W zakresie pierwszego stanu faktycznego autor powziął uzasadnione wątpliwości w zakresie możliwości uznania go za schemat podatkowy podlegający raportowaniu z uwagi na fakt, że okoliczności poruszone na łamach publikacji dotyczą analizy zastosowania pewnych rozwiązań optymalizacyjnych, które mogą być uznane za podlegające raportowaniu w rozumieniu rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. W niektórych publikacjach autor omawia bowiem w sposób bardzo konkretny czynności, które wykorzystane mogą zostać przez

⁶⁶² Tak: K. Kopyściańska, *Rozdział IV: Zakres informacji objętych obowiązkiem*. [w:] *Obowiązek informacyjny w zakresie realizowanej strategii podatkowej*. Red. P. Borszowski. Warszawa 2022, s. 83.

czytelnika do agresywnego planowania podatkowego⁶⁶³. Przykładowo, jeden z artykułów naukowych porusza problematykę uznania za schemat podatkowy zabiegu dokapitalizowania spółki polegającego na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki wraz z *agio*, co w jego ocenie może stanowić schemat podatkowy. Skoro opisana strategia podatkowa może stanowić schemat MDR, to tym samym opisując ją i przekazując do nieznanego kręgu odbiorców możliwe jest uznanie, że autor występuje jako promotor bądź wspomagający w zakresie udostępnienia tego rozwiązania. Definicja promotora zawarta w art. 86a Ordynacji podatkowej wskazuje bowiem, że jest nim osoba, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. W ocenie autora niniejszej pracy publikacja artykułu naukowego może spełniać podaną definicję udostępnienia poprzez umożliwienie zapoznania się ze schematem podatkowym osobom nabywającym egzemplarz publikacji. Co więcej, przedstawiony schemat może zostać uznany za standaryzowany z uwagi na fakt, że artykuł trafia do nieokreślonego grona odbiorców i nie wymaga zmiany jego istotnych założeń. Autor uważa również, że w kontekście przestawionego stanu faktycznego można mówić o zaistnieniu uzgodnienia w rozumieniu art. 86a §1 pkt 16 Ordynacji podatkowej, gdyż sam opis danego sposobu agresywnego planowania podatkowego można uznać za czynność lub zespół czynności (bądź czynność albo czynności planowane), bowiem określają one w sposób dokładny okoliczności niezbędne do stworzenia stanu, w którym możliwe będzie odniesienie korzyści podatkowej. Zgodnie ze stanowiskiem autora, możliwe jest również w tym kontekście wystąpienie korzyści podatkowej; kryterium głównej korzyści może wystąpić, jeżeli odbiorca artykułu naukowego na jego podstawie dokona określonej czynności mogącej stanowić schemat podatkowy i z tego tytułu odnieść korzyść podatkową. Sytuację tę należy więc utożsamiać z udzieleniem swego rodzaju porady prawnej lub podatkowej. Powstanie cech rozpoznawczych spowodowane jest natomiast ujawnieniem opisu rozwiązania mogącego stanowić agresywną optymalizację podatkową; zidentyfikowane w tym kontekście cechy rozpoznawcze to przykładowo te wskazane w art. art. 86a §1 pkt 6 ppkt f) i g) OP.

Wobec drugiego ze stanów faktycznych wskazanych we wniosku autor podał w wątpliwość, czy szkolenia, np. z zakresu analizy zagadnień mogących stanowić agresywną optymalizację podatkową podlegającą raportowaniu w rozumieniu przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, nie powodują u niego obowiązków raportowych. z uwagi na charakter szkoleń i prelekcji podczas wystąpień analizowane są liczne rozwiązania, które zostały

⁶⁶³ Zob. np. J. Kalus, P. Szymczyk, *Jednostki samorządu terytorialnego a niedozwolona optymalizacja podatkowa - obowiązki raportowe w zakresie MDR*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4, s. 35-44.

zaraportowane jako schematy podatkowe lub które mogą spełniać definicję schematu podatkowego podlegającego raportowaniu. Szkolenia i prelekcje prowadzone są w sposób ogólny; nie mają one cech indywidualnej porady prawnej lub podatkowej, natomiast w toku panelu pytań wielokrotnie uczestnicy zadają pytania o treści: „Czy dane rozwiązanie należy kwalifikować jako schemat podatkowy”? Autor wielokrotnie udziela odpowiedzi na postawione pytania, co w sposób analogiczny jak przy pierwszym stanie faktycznym może prowadzić do przekazania uczestnikom szkolenia informacji na temat możliwych rozwiązań stanowiących schemat podatkowy, a w konsekwencji - prowadzący może występować w roli promotora lub wspomagającego. W zakresie przesłanek dla powstania schematu podatkowego autor powielił argumentację wobec zagadnień uzgodnienia, korzyści podatkowej, cech rozpoznawczych oraz pozostałych aspektów wskazanych w pierwszym stanie faktycznym uznając, że są one tożsame, z jedyną różnicą dotyczącą formy ich przekazania.

4.2. Wynik skierowania wniosku o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego

Postanowieniem z dnia 21 marca 2024 roku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmówił wnioskującemu wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W dalszej części wyводу przedstawione zostały przyczyny, którymi Organ umotywowwał to rozstrzygnięcie.

Jako pierwszy powód odmowy Dyrektor KIS wskazał wariantowy i pogładowy charakter wniosku, a także jego jedynie informacyjny charakter. Drugą przyczyną był natomiast fakt braku bezpośredniego związku zagadnień związanych z powstaniem obowiązku podatkowego, jak i brak wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego; podkreślono jednocześnie, że wnioskodawca nie występuje w tym przypadku jako podmiot zainteresowany w rozumieniu przepisów rozdziału 1a działu II Ordynacji podatkowej. Jako przedostatnią przyczynę odmowy wskazano niemożność skierowania wniosku wobec przepisów prawa podatkowego, które regulują właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, które prowadzą postępowanie dowodowe. Ostatnim powodem był rzekomy brak implikacji ochrony prawnej, wynikający z wydanej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawioną argumentacją nie zgodził się wnioskodawca, kierując do organu wydającego zażalenie na otrzymane postanowienie. Celem sporządzonego odwołania było obalenie przedłożonej argumentacji, a co za tym idzie - próba uzyskania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W zażaleniu z dnia 8 kwietnia 2024 roku autor wniosku przedstawił argumentację zmierzającą do zakwestionowania niekorzystnego dla niego postanowienia. Po pierwsze, skarżący wskazał, że nie sposób jest zgodzić się z twierdzeniem, jakoby wniosek miał charakter poglądowy i wariantowy z uwagi na fakt, że wnioskodawca w sposób wyczerpujący opisał stan faktyczny będący przedmiotem wniosku oraz wskazał wszystkie okoliczności mające dla niego znaczenie oraz umotywował je odpowiednimi przepisami prawa podatkowego oraz stanowiskiem judykatury. Zgodnie z poglądem utrwalonym w orzecznictwie sądów administracyjnych, zadanie pytania o mogące wystąpić zdarzenia przyszłe, w rozumieniu art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej, nie może być interpretowane przez organ jako poglądowy charakter wniosku. Uprawnieniem podatnika jest bowiem zwrócenie się do organu o interpretację w celu uzyskania stanowiska co do dopiero projektowanego zdarzenia⁶⁶⁴. Nadto, jak wskazują inne orzeczenia sądów administracyjnych, *de facto* każda indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego ma charakter poglądowy dla podatnika, co wynika z jej funkcji informacyjnej⁶⁶⁵. W ocenie autora, jeżeli jednak istotnie dla wydania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego konieczne było wskazanie innych okoliczności istotnych dla organu, których wnioskodawca nie wskazał (lub ich doprecyzowanie), to organ winien był wezwać podatnika do uzupełnienia wniosku, poprzez opisanie czy sprecyzowanie tych faktów lub okoliczności w odpowiednim trybie i zakreślonym zakresie. Wezwanie do uzupełnienia braków nie zostało jednak skierowane do wnioskodawcy. Odnośnie zagadnienia wariantowości wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego organ błędnie zinterpretował wskazaną okoliczność; prawdą jest, że pytania do przedłożonych stanów faktycznych sformułowane zostały w sposób wariantowy, co jest przyjętym w doktrynie prawa podatkowego sposobem formułowania pytań we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, jednakże odmowa wydania interpretacji z uwagi na jej wariantowy charakter musiałaby dotyczyć wariantowego opisu stanu faktycznego, a nie postawionych do niego pytań. We wniosku autor przedłożył organowi dwa odrębne opisy zdarzeń przyszłych, które były skonkretyzowane. Zgodnie natomiast z orzecznictwem sądów administracyjnych, ocena prawna w zakresie konsekwencji prawnych określonego zdarzenia przyszłego, w kontekście dwóch różnych w czasie stanów prawnych, a nie dwóch różnych możliwych konsekwencji prawnych wywiedzionych na podstawie tego samego przepisu prawa podatkowego, nie może być uznawana za wariantowy charakter wniosku⁶⁶⁶.

⁶⁶⁴ Zob. Wyrok WSA w Krakowie z 13 stycznia 2017 r., i SA/Kr 1380/16, LEX nr 2197885.

⁶⁶⁵ Zob. Wyrok WSA w Warszawie z 26 października 2016 r., III SA/Wa 2682/15, LEX nr 2159274.

⁶⁶⁶ Zob. Wyrok NSA z 21 listopada 2017 r., II FSK 3039/15, LEX nr 2428642.

W zakresie drugiego argumentu podniesionego przez organ wydający wskazania wymaga, że chybiona jest teza, jakoby wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej nie przejawiał związku z powstaniem obowiązku podatkowego, jak i brak wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego. Przepisy MDR nie oddziałują w sposób bezpośredni na wskazane zagadnienia, jednakże zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych (w tym NSA), interpretację indywidualną wydaje się wówczas, gdy dotyczy ona przepisów mogących mieć znaczenie dla sytuacji prawnopodatkowej zainteresowanego, z wyłączeniem przepisów skierowanych wyłącznie do organu podatkowego, jak np. terminów do wydania decyzji w ramach postępowania podatkowego. W pojęciu "przepisy prawa podatkowego" mieszczą się również przepisy nakładające na podmioty zobowiązane obowiązki instrumentalne, których niedopełnienie skutkuje uruchomieniem przez administrację skarbową postępowań weryfikacyjnych, a finalnie - wymierzeniem sankcji administracyjnej czy kary określonej przepisami Kodeksu karnego skarbowego⁶⁶⁷. Okoliczność ta ma bezsprzecznie miejsce na kanwie złożonego wniosku z uwagi na fakt, że niedopełnienie obowiązków raportowych skutkować może nałożeniem na podmiot zobowiązany sankcji natury podatkowej lub karnoskarbowej. W zakresie okoliczności dotyczącej statusu zainteresowanego podmiotu wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego należy podkreślić, że konsekwencją ustalenia możliwości wystąpienia związku powstania obowiązku podatkowego, z wpływem na wysokość zobowiązania podatkowego przepisów MDR jest *per se* występowanie podmiotu wnioskującego w charakterze „zainteresowanego” – okoliczność ta określona została w sposób bezpośredni w jednym z wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, który wskazał, że:

(...) interpretacji indywidualnej mogą podlegać nie tylko przepisy prawa materialnego, ale również i przepisy proceduralne, pod warunkiem, że mają one związek z kształtowaniem obowiązku czy zobowiązania podatkowego wnioskodawcy, który wówczas jest zainteresowanym w rozumieniu powołanego wyżej przepisu⁶⁶⁸.

Skoro zatem ustalono, że przepisy rozdziału 11a OP mają związek z kształtowaniem obowiązku czy zobowiązania podatkowego wnioskodawcy, to w konsekwencji wnioskodawca jest zainteresowanym w rozumieniu tych przepisów.

Jako ostatni argument podniesiona została, częściowo już zarysowana, niemożność wydawania interpretacji indywidualnych wobec przepisów prawa podatkowego dotyczących

⁶⁶⁷ Zob. Wyrok NSA z 11 stycznia 2023 r., II FSK 1238/22, LEX nr 3521657.

⁶⁶⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 21 lutego 2024 r., I SA/Gd 1047/23, LEX nr 3689692.

MDR⁶⁶⁹. W tym zakresie sądownictwo administracyjne zgodnie wskazuje, że przedstawiona teza jest nieprawdziwa, a przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego⁶⁷⁰.

Ostatni argument, dotyczący braku rzekomego przymiotu ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej prawa podatkowego sformułowanej w sposób przyjęty przez autora, jest niejako konsekwencją zagadnienia jego rzekomej wariantowości. Zagadnienie błędnego odczytania wariantowego charakteru interpretacji zostało już zanegowane w poprzednich akapitach niniejszej pracy; odnośnie do przymiotu ochrony prawnej wynikającej z wydanej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wskazania wymaga, że z utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych wynika, że podatnikowi, który zastosuje się do interpretacji indywidualnej, powinna przysługiwać swego rodzaju ochrona prawna w zakresie, w jakim zastosuje się do interpretacji, a także poczucie bezpieczeństwa prawnego⁶⁷¹. Autor pracy nie dostrzega przyczyny, dla której wydanie przez organ interpretacji indywidualnej, w kształcie zaproponowanym przez wnioskodawcę, miałyby nie być objęte ochroną prawną z tego tytułu. Dyrektor KIS nie wskazuje na szczegółowe motywy tego argumentu, poprzestając jedynie na ogólnym stwierdzeniu, że:

Ponadto, zakładając, że podmiot zobowiązany (promotor, korzystający, wspomagający), złoży wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, gdzie nie jest w stanie podać w tym wniosku wszystkich danych niezbędnych dla oceny, czy na przykład mamy do czynienia ze schematem podatkowym lub została spełniona określona cecha rozpoznawcza, a organ interpretacyjny ocenia wyłącznie stanowisko wnioskodawcy (i nie ma uprawnień do podjęcia oceny opisywanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego), to jedyny akt, jaki może zostać wydany to pewnego rodzaju interpretacja podatkowa obarczona w swoim zakresie swoistą „ułożnością”, która nie będzie dawała ze wskazanych powodów należytej ochrony prawnej dla wnioskodawcy.

Jednocześnie, jak już zostało wskazane wcześniej, organ nie precyzuje, które to okoliczności winny zostać przez wnioskodawcę wskazane jako „wszystkie dane niezbędne” dla oceny zaistnienia schematu podatkowego lub spełnienia cechy rozpoznawczej; ponownego podniesienia wymaga, że autor nie został wezwany do złożenia jakiegokolwiek uzupełnienia wniosku w ocenie autora, wydanie interpretacji w zakresie przedstawionym we wniosku stanowiłoby wystarczającą ochronę prawną dla niego; w przypadku, gdyby ustalono, że opisane działania stanowią schemat podatkowy podlegający raportowaniu, to stanowi to dla wnioskodawcy sygnał, że schemat powinien być zostać zaraportowany, a to z kolei uchroni go przed negatywnymi skutkami niedopełnienia obowiązków w tym obszarze. Jeżeli natomiast interpretacja wskazywałaby na niespełnienie przesłanek dla konieczności

⁶⁶⁹ Por. D. Trela, Zakres postępowania interpretacyjnego a obowiązki raportowania schematów podatkowych. Głosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20, Orzecznictwo Sądów Polskich 2022, nr 3, s. 28.

⁶⁷⁰ M.in.: Wyrok NSA z 8 grudnia 2021 r., III FSK 4548/21, LEX nr 3291102.

⁶⁷¹ M.in.: Wyrok WSA w Warszawie z 27 października 2021 r., III SA/Wa 2878/19, LEX nr 3274060.

zaraportowania schematu podatkowego, to wówczas funkcja ochronna przejawiałaby się w ochronie wnioskodawcy przed nieuzasadnionym uznaniem organów, że dokonywane czynności są schematem podatkowym podlegającym raportowaniu (który to schemat nie został zaraportowany), co oznaczałoby dla wnioskodawcy możliwość wystąpienia negatywnych konsekwencji prawnych. W ocenie autora pracy, w obu przypadkach funkcja gwarancyjna występuje, a jej charakter jest jasno i precyzyjnie określony⁶⁷².

Na tak sformułowane zażalenie udzielona została odpowiedź Dyrektora KIS w drodze kolejnego postanowienia z dnia 28 maja 2024 roku. W rozstrzygnięciu tym organ utrzymał w mocy postanowienie odmowne; Dyrektor KIS odwołał się w zasadzie do tożsamej argumentacji, ograniczając się do wskazania na nieprawidłowość zarzutów podniesionych w drodze zażalenia, przytaczając w pewnym zakresie nowe tezy.

W pierwszej kolejności organ wskazał, że przedstawione przez wnioskodawcę zagadnienie jest zależne od pogłębionej analizy, dokonywanej każdorazowo przez odbiorcę publikacji decydującego się na zastosowanie sposobu optymalizacji zaprezentowanego przez wnioskodawcę w ramach publikacji bądź na szkoleniu, ze szczególnym uwzględnieniem ekonomicznego uzasadnienia takiego działania. Informacje takie – nawet, jeśli stanowiłyby opis sprawy – nie mogą być zweryfikowane w postępowaniu interpretacyjnym, ponieważ noszą znamiona ocenne i subiektywne. Autor pracy argumentację taką uważa za chybioną; w opisie stanu faktycznego opisane zostały konkretne zagadnienia mogące stanowić schemat podatkowy, które zamieszczone zostały w publikacjach naukowych, a publikacje te zostały załączone do wniosku. Organ winien był zatem odnieść się do wskazanych opisów i rozstrzygnąć, czy publikacje o konkretnej treści mogą stanowić schemat podatkowy. Argumentacja ta stoi w sprzeczności z uzasadnieniem postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania; wówczas Dyrektor KIS wskazywał, że opis wniosku jest niekompletny i pozbawiony zagadnień istotnych dla oceny stanu faktycznego stanowiącego przedmiot wniosku. Na kanwie opisanych uzasadnień powstaje zatem rozbieżność argumentacyjna; z pierwszej tezy wynika, że ocena nie mogła nastąpić z uwagi na występujące braki w opisie stanu faktycznego, natomiast później organ niejako przyznaje, że opis był kompletny, lecz wymagałby pogłębionej analizy z punktu widzenia odbiorcy publikacji/szkolenia.

Organ ponownie stwierdził, że wnioskodawca nie jest zainteresowanym w rozumieniu przepisów Ordynacji Podatkowej, jednakże uzasadnił to w sposób odmienny niż pierwotnie. Tym razem Dyrektor KIS, niejako uznając za zasadną argumentację wskazaną w zażaleniu,

⁶⁷² Por. H. Filipczyk, *Czy przepisy MDR mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej?*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3, s. 12.

stwierdził, że przypisanie wnioskodawcy przymiotu zainteresowanego nie może być dokonane z uwagi na fakt, że to podmioty zobowiązane mają bezpośrednią wiedzę w zakresie przygotowywanego schematu podatkowego, odnoszącą się do konkretnej sytuacji faktycznej w danej sprawie oraz determinantów w niej występujących, np. Warunków ekonomicznych dokonywanych czynności, założonych celów podatkowych i gospodarczych danej czynności bądź transakcji, wartości samej korzyści podatkowej oraz wartości transakcji, rodzajów powiązań między podmiotami oraz występujących uczestników. Organ przyznał zatem pośrednio, że formalnie wnioskodawca jest zainteresowanym w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej; tym razem wskazał, że nie jest w stanie ocenić związku pomiędzy sytuacją przedłożoną w opisie stanu faktycznego a powstaniem obowiązku podatkowego, gdyż ocena ta winna być dokonywana przez wnioskodawcę, niejako z punktu widzenia podmiotu tworzącego schemat podatkowy⁶⁷³.

Jako ostatni z istotnych argumentów przedstawionych przez organ należy wskazać twierdzenie stanowiące odpowiedź na zarzut dotyczący możliwości wydawania interpretacji podatkowych wobec przepisów MDR, co wynika w sposób jednoznaczny z orzecznictwa sądów administracyjnych, np. przywołanego wyroku NSA o sygn. akt II FSK 1238/22. Organ niejako podważa słuszność orzeczeń sądu administracyjnego wskazując, że nie można przyznać racji tezom stawianym w wyrokach sądowych, zgodnie z którymi przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych pełnią w istocie funkcję zbliżoną do informacji składanych w formie zeznań i deklaracji podatkowych, co podnoszone było jako uzasadnienie dla możliwości wydawania interpretacji podatkowych wobec stanów faktycznych dotyczących przepisów rozdziału 11a Ordynacji Podatkowej. Stanowisko KIS w tym zakresie należy poczytać jako całkowicie błędne i sprzeczne z orzecznictwem sądowym, którego rolą jest kontrola wydawanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć. Sytuacja taka jawi się również jako wysoce niekorzystna dla podatników, dla których wydana interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego w zakresie schematów podatkowych stanowi często jedyne źródło pewnej informacji co do stosowania przepisów cechujących się dużą trudnością interpretacyjną.

Jako podsumowanie tej części podrozdziału autor pragnie wskazać, że choć wyrok NSA z 11.01.2023 r. o sygnaturze II FSK 1238/22 (i późniejsze orzeczenie o sygn. III FSK

⁶⁷³ Podobny paradoks miał miejsce w przypadku składania przez podatników wniosków o uzyskanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, gdzie organ wskazywał, że to sam wnioskodawca powinien ocenić, czy dane czynności mieszczą się w zakresie zastosowania ulgi badawczo – rozwojowej – zob. np. Wyrok NSA z 8 listopada 2023 r., II FSK 1011/23, LEX nr 3659765.

4150/21⁶⁷⁴) w sposób formalny otworzył podatnikom drogę do możliwości uzyskiwania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, to organy skarbowe nadal stosują właściwie analogiczną argumentację jak na początku funkcjonowania przepisów MDR; oznacza to że w praktyce uzyskanie wiążącej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest niezwykle trudne, w szczególności bez zaskarżenia rozstrzygnięć Dyrektora KIS do sądu administracyjnego. Analogiczny problem wystąpił niegdyś w kontekście możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w odniesieniu do przepisów dotyczących JPK⁶⁷⁵. Wówczas podnoszono zbliżone argumenty w zakresie braku kompetencji organów do wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących przepisów niezwiązanych bezpośrednio z powstaniem zobowiązania podatkowego lub jego wysokością⁶⁷⁶.

Stanowisko KIS powoduje zatem praktycznie brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z zakresu MDR lub uzyskanie jej w znacznie wydłużonym czasie, z uwagi na konieczność wszczynania przez podatników postępowań sądowych. Podniesienia wymaga również, że na dzień tworzenia rozdziału niniejszej pracy (30 lipca 2024 roku) Dyrektor KIS wydał tylko jedną interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego⁶⁷⁷ pomimo, że został do tego zobowiązany w licznych wyrokach sądów administracyjnych. Wskazania wymaga, że opisana interpretacja została wydana w wyniku skargi kasacyjnej wniesionej do NSA, bowiem wobec pierwotnego wniosku również odmówiono wszczęcia postępowania w sprawie⁶⁷⁸. Tendencję tę należy ocenić jako niezwykle negatywną i niekorzystną dla podatników jak również sprzeczną z judykaturą⁶⁷⁹.

5. Podsumowanie

Poczyniona w niniejszym rozdziale analiza sprowadza się do przybliżonych poniżej wniosków, przedstawionych częściowo w poszczególnych podrozdziałach.

Wobec zagadnień pojęciowych dotyczących analizy prawidłowości stosowania poszczególnych zwrotów użytych przez ustawodawcę w kontekście agresywnego planowania podatkowego, wskazania wymaga, że różnice pomiędzy pojęciami optymalizacji podatkowej

⁶⁷⁴ Wyrok NSA z 16.02.2022 r., III FSK 4150/21, LEX nr 3325155.

⁶⁷⁵ M. Żujewska., *Jak uzyskać interpretację podatkową w zakresie MDR?*, <https://www.gofin.pl/podatki/17,2,64,210210,jak-uzyskac-interpretacjepodatkowa-w-zakresie-mdr.html> (dostęp: 14.04.2023).

⁶⁷⁶ Zob. P. Szymczyk, J. Kalus, *Schematy podatkowe jako przedmiot interpretacji indywidualnej Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, „Co do Zasady studia i analizy prawne”, nr 1, 2021, s. 176.

⁶⁷⁷ interpretacja nr 0111-KDIB2-1.4017.3.2019.22.S/JS/MR/KS.

⁶⁷⁸ Tak: Wyrok NSA sygn. II FSK 226/23.

⁶⁷⁹ Do podobnych wniosków dochodzi również D. Nazimek, *Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej*, *Przegląd Podatkowy* 2022, nr 6, s. 8-15.

i planowania podatkowego są niewielkie; mogą być one używane jako synonimy, gdyż oba dotyczą legalnych czynności podejmowanych w celu minimalizacji obciążeń podatkowych, z pomijalnymi rozbieżnościami. W konsekwencji również pojęcia agresywnego planowania podatkowego i agresywnej optymalizacji podatkowej mogą być stosowane wymiennie.

Nieco inaczej postrzegane powinno być natomiast pojęcie unikania opodatkowania; mimo, że w pewnych przypadkach uznawane jest za tożsame z optymalizacją podatkową, to przez wielu autorów uznawane jest za negatywne, w związku z wątpliwościami natury moralnej, oraz za sprzeczne z duchem prawa, a w konsekwencji - niezasługujące na aprobatę organów podatkowych. o negatywnym postrzeganiu tego zjawiska świadczy możliwość przeciwdziałania mu między innymi przy pomocy klauzuli z art. 119a OP.

Najdalej idącą formą wpływania na wysokość należności publicznoprawnych jest uchylanie się od opodatkowania, które rozumieć należy jako czynności niezgodne z prawem, mające na celu wprowadzenie organów skarbowych w błąd poprzez zatajenie faktu zaistnienia zobowiązania bądź ukrycie go pod pozorem innej czynności prawnej. W tym przypadku należy mówić o działaniach sprzecznych z prawem, co znajduje odzwierciedlenie w przepisach Kodeksu karnego skarbowego.

Odnosnie do pojęcia agresywnej optymalizacji podatkowej, które stanowi podstawę stosowania przepisów MDR, wskazania wymaga, że nie jest ono rozumiane w sposób jednolity i w większości przypadków postrzegane jest jako tożsame ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Wątpliwości tych nie rozwiązuje również analiza orzecznictwa polskiego i unijnego, które uwydatnia jedynie wybrane elementy zjawiska oraz w sposób intuicyjny wskazuje na cechy, które powinno ono spełniać. W ocenie autora, w sposób najdokładniejszy analizowane pojęcie opisują źródła zagraniczne, zgodnie z którymi agresywną optymalizacją podatkową określa się działania o charakterze międzynarodowym zmierzające do wykorzystywania luk i różnic pomiędzy poszczególnymi systemami podatkowymi porządków krajowych. Definicja ta jest również spójna z celem stworzenia instytucji raportowania schematów podatkowych. z drugiej strony, założenia polskich przepisów wydają się kształtować w sposób niespójny relację pomiędzy klauzulą GAAR a MDR, traktując drugą instytucję jako osobne narzędzie mające na celu przeciwdziałanie agresywnym działaniom podatników, podczas gdy przepisy te powinny się wzajemnie uzupełniać. Ostatecznie wskazania wymaga, że utożsamianie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej z unikaniem opodatkowania spowodowane jest niejasnością znaczeniową pierwszego z wymienionych pojęć i stanowi błąd wykładni synonimicznej, co z kolei prowadzi do niewłaściwych wniosków i powoduje nieprawidłową interpretację przepisów. Autor

sugeruje zatem posługiwanie się spójnym i zdefiniowanym na gruncie prawa polskiego pojęciem unikania opodatkowania.

W zakresie analizy poszczególnych rozwiązań mogących stanowić schematy podatkowe, w ocenie autora przykłady opisane w ostrzeżeniach Ministerstwa Finansów stanowią dobrą podstawę poznawczą do dokonywanych rozważań na gruncie przepisów MDR, choć komunikaty te nie były sporządzane w celach związanych z raportowaniem schematów podatkowych. Podobnego waloru nie sposób jednak przypisać przykładom opisanym w objaśnieniach podatkowych, które sprowadzają się do wskazania sytuacji, w których schematy MDR nie występują bądź występują bardzo rzadko. Jako niewiele wnoszące uznać również należy opisy konstrukcji podatkowych w zakresie ulg i zwolnień oraz form dokonywania określonych transakcji. Przykłady te są miejscami wewnątrznie sprzeczne i mogą wprowadzać w błąd, co z pewnością nie jest celem objaśnień podatkowych i powinno zostać ocenione w sposób negatywny.

Wskazane okoliczności prowadzą do potwierdzenia pierwszej z hipotez pomocniczych, zgodnie z którą w przyjętym w polskim systemie prawnym kształcie obowiązek raportowania schematów podatkowych stoi w sprzeczności z możliwością wykorzystywania dozwolonych metod optymalizacji i planowania podatkowego (np. stosowanie tzw. prewspółczynnika przez JST⁶⁸⁰) wynikających z przepisów prawa krajowego, bowiem traktuje w sposób tożsamy działania dozwolone i zabronione. W ocenie autora, obecne brzmienie polskich przepisów w sposób znaczny wykracza poza cel przyjęty w dyrektywie unijnej, a w konsekwencji - powoduje objęcie ich zakresem czynności, które nie powinny być raportowane; to z kolei powoduje zbyt dużą liczbę składanych raportów⁶⁸¹, a tym samym - niewydolność działania organów skarbowych i *de facto* zmniejszenie efektywności działania implementowanych narzędzi. Sytuację tę potęguje również niespójność przepisów w zakresie działania MDR i GAAR; relacje pomiędzy poszczególnymi instytucjami oraz zasady ich wzajemnego stosowania zostały określone w sposób niekonsekwentny.

W zakresie tezy piątej wskazania wymaga, że skierowany przez autora wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego nie przyczynił się do jej potwierdzenia lub obalenia. Należy jednak stwierdzić, że na kanwie analizy

⁶⁸⁰ Zob. Ł. Zalewski, *Gminy muszą raportować zasady rozliczania VAT?*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1483096,gminy-czy-musza-raportowac-zasady-rozliczania-vat.html> (dostęp: 30.06.2022).

⁶⁸¹ M. Majkowska, *Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zglaszaja-wiecej-niz-powinny.html> (dostęp: 12.07.2022).

dokonanej w opisie stanu faktycznego możliwe jest stwierdzenie, że z literalnego punktu widzenia działalność publicystyczna może w pewnych okolicznościach spełniać wymogi formalne dla uznania jej za schemat podatkowy. Objasnienia wskazują jednak, że opublikowane informacje nie stanowią udostępnienia, przygotowania do wdrożenia lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego; oznacza to, że schemat podatkowy związany z publikacją naukową nie będzie podlegał raportowaniu, jednak nie oznacza to, że czynność ta nie stanowi schematu podatkowego. z uwagi na fakt, że objaśnieniom podatkowym należy przypisać w zakresie funkcji ochronnej walor analogiczny, jak interpretacjom indywidualnym (zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej), to można stwierdzić, że w tym zakresie nie powstanie obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym (MDR-1). Zagadnienie prowadzenia szkoleń mogących spełniać wymogi dla schematu podatkowego podlegającego raportowaniu nie zostało jednak wprost wskazane w objaśnieniach, co w oparciu o opis stanu faktycznego wskazanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego może stanowić o powstaniu w tym zakresie schematu podlegającego raportowaniu.

Wnioski końcowe

Głównym celem niniejszej pracy było uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania: Czy schematy podatkowe są skutecznym narzędziem służącym przeciwdziałaniu zjawisku unikania opodatkowania i erozji podstawy opodatkowania? oraz Jaka jest skuteczność owej instytucji w praktyce, również w kontekście wykorzystywania struktur lokowanych w tzw. rajach podatkowych?

Hipoteza badawcza przyjęta jako asumpt do podjętych badań stanowi, że konieczność raportowania schematów podatkowych skutecznie ogranicza dopuszczalność tworzenia międzynarodowych struktur optymalizacyjnych z wykorzystaniem rajów podatkowych, a tym samym skutecznie zapobiega erozji podstawy opodatkowania. Odpowiedź na powyższe pytania oraz potwierdzenie lub zaprzeczenie słuszności hipotezy badawczej wynika z analizy poszczególnych wniosków zawartych w rozdziałach niniejszej pracy, jak i ze sformułowania odpowiedzi na poszczególne hipotezy pomocnicze.

Zgodnie z rozważaniami zawartymi w pierwszym rozdziale pracy, dyrektywa 2018/822 stanowiąca podstawę analiz niniejszej dysertacji, posiada bardzo bogatą i złożoną historię prawodawczą, co wskazuje na fakt, że problem agresywnej optymalizacji podatkowej stanowi przedmiot zainteresowania organów międzynarodowych co najmniej od połowy lat 70. XX wieku. Okoliczność długotrwałej pracy nad stworzeniem kompleksowego aktu prawnego eliminującego możliwość erozji bazy opodatkowania oraz ścisła współpraca organizacji ponadnarodowych, jak również stopniowa ewolucja przyjmowanych rozwiązań nakazują sądzić, że wszelkie działania podejmowane w opisanym zakresie były skrupulatnie analizowane oraz stanowiły wyraz postępu świadomości prawnej państw, jak i organizacji międzynarodowych. Okoliczności te były również niejako efektem ubocznym procesu pogłębiającej się współpracy gospodarczej państw na arenie europejskiej i międzynarodowej. Coraz częściej dostrzegano konieczność uregulowania wskazanych problemów na szczeblu ponadnarodowym, co z kolei uzasadnione było postępującym usprawnieniem wymiany towarowo-osobowej. Kluczową rolę we wskazanym procesie odegrała OECD, koordynując działania organizacji takich jak Unia Europejska w procesie tworzenia planu BEPS, stanowiącego podstawę wdrożenia licznych instytucji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, w tym między innymi raportowania schematów podatkowych.

Kolejne dwa rozdziały pracy (rozdziały II i III) stanowią rozstrzygnięcie szóstej hipotezy pomocniczej dotyczącej rozbieżności implementacyjnych dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego, celów instytucji, ich prawidłowej realizacji na gruncie

przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej oraz konsekwencji z tym związanych. Rozbicie analizy tej hipotezy, w ocenie autora pracy, wydaje się koniecznym zabiegiem z uwagi na fakt, iż w rozdziale II omówione zostały zagadnienia instytucjonalne wdrożone do polskiego porządku prawnego, natomiast w rozdziale III poddano analizie obowiązki podmiotów zobowiązanych do raportowania wynikające z wcześniejszych rozważań. Autor niniejszej pracy dostrzega pewne rozbieżności pomiędzy pojęciami użytymi w tekście dyrektywy a sformułowaniami znajdującymi się w przepisach Ordynacji podatkowej (np. w odniesieniu do pojęcia „uzgodnienia”). Niespójność ta wynika zapewne z faktu, iż celem prawodawcy unijnego było odniesienie sformułowanych pojęć wyłącznie wobec konstrukcji o charakterze międzynarodowym, natomiast ustawodawca polski dopuszcza również istnienie uzgodnień krajowych. Prawodawca polski łączy zatem istnienie uzgodnienia z istnieniem pewnego stosunku podatkowego (poprzez zawarcie w definicji pojęcia podatnika), tymczasem w tekście dyrektywy mowa jest jedynie o rezydencji podatkowej uczestnika. Nadmienić należy również, że na gruncie aktu unijnego ustawodawca nie posługuje się w ogóle pojęciem „schematu podatkowego”, a jedynie „uzgodnieniami podlegającymi zgłoszeniu”, co stanowi kolejną rozbieżność pomiędzy analizowanymi aktami. Drobne rozbieżności wskazane zostały również w przypadku definicji schematu standaryzowanego, który według tekstu dyrektywy nie musi zostać w żaden sposób uzewnętrzniony, natomiast według Ordynacji podatkowej czynność ta musi nastąpić. Pewne wątpliwości budzi również fragment dotyczący możliwości wdrożenia schematu bez istotnej jego modyfikacji⁶⁸². Dalsze wątpliwości dotyczą również klasyfikacji rodzajów schematów podatkowych jako transgranicznych lub standaryzowanych. Autor wskazuje w tym zakresie na pewną niespójność grafiki przedstawionej w objaśnieniach podatkowych, proponując jednocześnie model, który w jego ocenie w sposób dokładniejszy prezentuje prawidłowe ukazanie wzajemnego stosunku różnego rodzaju schematów podatkowych. Istotne rozbieżności występują również w zakresie redakcji definicji „uzgodnienia” na gruncie obydwu aktów prawnych, zwłaszcza w kontekście pojęcia „uczestnika” oraz „podatnika”, jak również samego powstania obowiązku podatkowego. Okoliczności te mogą wywoływać uzasadnione wątpliwości co do możliwości powstania schematu podatkowego w określonych stanach faktycznych, a tym samym jego raportowania. Podobne uwagi sformułować należy wobec instytucji „kryterium głównej korzyści”, która opisana została na gruncie aktu unijnego oraz prawa polskiego. Definicja stworzona

⁶⁸² Okoliczności te zostały wyjaśnione w opinii Rzecznika Generalnego z dnia 29 lutego 2024 r. wobec wniosku skierowanego do TSUE w sprawie o sygn. C-623/22. Nie wynikają one bezpośrednio z brzmienia tekstu prawnego.

na potrzeby polskich przepisów jest bowiem znaczenie bardziej rozbudowana i obejmuje swoim zakresem szerszy katalog stanów faktycznych niż jej pierwowzór. W ocenie autora redakcja przepisu unijnego w poszczególnych przypadkach określa również odmienny moment powstania konieczności badania kryterium głównej korzyści w kontekście wystąpienia niektórych cech rozpoznawczych, co powoduje kolejne wątpliwości na gruncie spójności transgranicznej przyjętych rozwiązań. Dalsze rozbieżności występują wobec redakcji, podziału oraz implementacji cech rozpoznawczych do prawodawstwa krajowego. W związku z powyższym należy zaznaczyć, że pomiędzy analizowanymi aktami występują diametralne różnice. Najdalej idącą rozbieżnością jest utworzenie odrębnej kategorii „innych szczególnych cech rozpoznawczych”, które w akcie unijnym nie występują. Autor postuluje zatem wyodrębnienie stworzonych przez ustawodawcę polskiego cech rozpoznawczych do osobnej kategorii i pozostawienie pozostałych cech według układu zaproponowanego przez akt źródłowy. Głównym wnioskiem zawartym w tym rozdziale jest konieczność jak najściślejszego zachowania pierwotnej redakcji przepisów oraz stosowania ich w sposób spójny z innymi państwami, w celu realizacji wspólnego celu, którym jest przeciwdziałanie międzynarodowej agresywnej optymalizacji podatkowej.

Powyższe wnioski potwierdzają jednocześnie przemyślenia sformułowane w rozdziale trzecim pracy doktorskiej. W analizowanym fragmencie dysertacji autor podkreśla problemy związane z nieprecyzyjnymi definicjami dotyczącymi promotora, wspomagającego i korzystającego, które powodują trudności w dokładnym określeniu obowiązków podmiotu zobowiązanego do raportowania schematów podatkowych. Wątpliwości wynikają głównie z szerokiego zakresu definicji promotora oraz braku jasnych wytycznych dotyczących przypadków specyficznych, np. raportowania przez podmioty zagraniczne. Autor sugeruje potrzebę uszczegółowienia tych definicji oraz zmian w przepisach i objaśnieniach podatkowych, które pozwolą na bardziej efektywne wypełnianie obowiązków raportowych. W odniesieniu do wspomagających głównym problemem jest niejasność co do „zawodowego” charakteru ich działań, a także sytuacja, w której wspomagający nie otrzymuje odpowiedzi od promotora lub korzystającego, co uniemożliwia mu działanie. Autor proponuje wprowadzenie zmian, m.in. poprzez ograniczenie nieostrych pojęć, wprowadzenie domniemania istnienia schematu po upływie określonego czasu oraz zmianę formularza MDR-4. W przypadku korzystających, problemy dotyczą konieczności kontrolowania promotora, podwójnego raportowania, a także nieprecyzyjnych terminów raportowania. Autor proponuje bardziej zindywidualizowane podejście do nich oraz korektę objaśnień podatkowych w celu wyeliminowania wątpliwości. Podsumowując, wskazuje się, że przepisy dotyczące

raportowania MDR są niedoskonałe i wymagają wdrożenia zaproponowanych zmian w taki sposób, aby umożliwić skuteczne stosowanie analizowanych regulacji w praktyce, zwłaszcza w kontekście międzynarodowym. Przedstawione problemy ponownie wynikają z rozbieżności implementacyjnych spowodowanych głównie odejściem ustawodawcy polskiego od pierwotnych założeń przyświecających wdrożeniu dyrektywy. Niemożliwe jest bowiem dokładne przeniesienie na grunt raportowania krajowego wszelkich instytucji, które stworzone zostały z myślą o czynnościach transgranicznych. Opisane w dwóch rozdziałach rozważania prowadzą w sposób jednoznaczny do potwierdzenia siódmej tezy pomocniczej i bez wątpienia wskazują na fakt, że implementacja została przeprowadzona w sposób nieprawidłowy i ograniczający właściwe stosowanie analizowanych przepisów na gruncie prawa polskiego.

Czwarty rozdział pracy doktorskiej stanowi rozstrzygnięcie trzeciej hipotezy pomocniczej dotyczącej problemu wydolności funkcjonowania organów skarbowych w stosunku do MDR, a tym samym skuteczności instytucji z punktu widzenia celów, dla których została stworzona. Wnioski sformułowane w tej części pracy opierały się o analizę danych statystycznych, weryfikację dokumentów sprawozdawczych oraz eksperyment. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że dane statyczne dostępne na stronie podatki.gov.pl zostały przedstawione w sposób klarowny, umożliwiający przegląd ogólnych zestawień we wskazanych okresach. Brak wyodrębnienia danych za poszczególne lata w niektórych tabelach (z wyjątkiem okresów ubiegłych) komplikuje jednak analizę, wymagając od użytkowników dodatkowych działań obliczeniowych w celu określenia konkretnych wartości. Optymalnie przedstawione są dane dotyczące transgranicznych schematów podatkowych, które zostały sklasyfikowane według klucza zaproponowanego przez autora. z analizy przedstawionych informacji wynika, że liczba zgłaszanych schematów podatkowych rosła z roku na rok, z wyjątkiem schematów krajowych, gdzie obowiązek raportowania został zawieszony od 2020 roku na mocy tzw. ustawy covidowej. Po przywróceniu obowiązku raportowania w sierpniu 2023 roku zaobserwowano gwałtowny wzrost liczby zgłoszeń. Niemniej jednak pomimo długiej przerwy w napływie nowych zgłoszeń, administracja skarbową nie była w stanie sprawnie nadawać numerów NSP, co wskazuje na trudności w bieżącej obsłudze przekazywanych danych. Dodatkowym problemem była konieczność ponownego raportowania schematów transgranicznych po nowelizacji z lipca 2020 roku, co uniemożliwiało przeprowadzenie dokładnych analiz.

Sprawozdania Szefa KAS i Ministra Finansów właściwie powielają dane statystyczne, na podstawie których zapewne zostały sporządzone, niemniej jednak brak jest źródeł umożliwiających pozyskanie szczegółowych informacji o liczbie przeprowadzonych kontroli

czy wynikach tych postępowań, co utrudnia ocenę skuteczności instytucji MDR. Dokumenty te wskazują jednak na przydatność instytucji raportowania schematów podatkowych w aspekcie pośrednim, to jest wobec możliwości stosowania pozyskanych w tym trybie danych do dokonywania zmian legislacyjnych zmierzających do zapobieżenia negatywnym praktykom agresywnej optymalizacji podatkowej.

Analiza wypełnionych przez respondentów formularzy MDR potwierdza, że podatnicy mają trudności w prawidłowym stosowaniu regulacji rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, a narzędzia wspomagające proces wykorzystania przepisów, np. objaśnienia podatkowe, są niewystarczające dla dopełnienia obowiązków ustawowych. Eksperyment autora wykazał, że przepisy nie są zrozumiałe zarówno dla podmiotów profesjonalnych, jak i nieprofesjonalnych, co prowadzi do rozbieżności w treści raportów, a w konsekwencji stawia pod znakiem zapytania skuteczność funkcjonowania instytucji z uwagi na możliwość zamieszczania w nich danych niezgodnych z rzeczywistością. Na podstawie przeprowadzonych badań autor jest w stanie stwierdzić, że trzecia hipoteza pomocnicza została potwierdzona, bowiem obecne regulacje nie spełniają funkcji, dla której zostały utworzone, a sama instytucja MDR wykorzystywana jest głównie do celów badawczych i legislacyjnych przez ustawodawcę, natomiast nie przeciwdziała ona skonkretyzowanym działaniom podatników nakierowanym na agresywną optymalizację podatkową.

Piąty rozdział pracy poświęcony został zagadnieniu tajemnicy zawodowej w kontekście raportowania schematów podatkowych. Jednostka ta stanowi rozstrzygnięcie czwartej hipotezy pomocniczej, zgodnie z którą wypełnienie obowiązków raportowych przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego może powodować naruszenie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Autor utrzymuje stanowisko, że analizowane przepisy mogą w pewnym zakresie naruszać tajemnicę zawodową, czego dowodzą szczegółowe argumenty zawarte w tej części pracy.

Analiza Ordynacji podatkowej oraz dyrektywy 2018/822 wskazuje po pierwsze na problem kolizji przepisów dotyczących obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej z obowiązkami raportowania. Kluczowa kwestia to możliwość wyłączenia tajemnicy zawodowej przez klienta oraz zgodność przepisów z Konstytucją, o czym świadczy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z lipca 2024 r., w którym stwierdzono, że obowiązek raportowania MDR narusza obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego.

Druga grupa argumentów dotyczyła analizy tajemnicy zawodowej w krajach UE oraz orzeczeniach TSUE. Kwestia ta miała istotne znaczenie prawne i społeczne w wielu państwach członkowskich. Belgia jako pierwsze państwo zgłosiło w tym obszarze zastrzeżenia do TSUE,

a jej Sąd Konstytucyjny podał w wątpliwość zgodność dyrektywy 2018/822 z Kartą praw podstawowych UE, zwłaszcza w zakresie rzetelnego procesu i ochrony prywatności (art. 7 i 47 KPP). Rzecznik Generalny TSUE częściowo podzielił te obawy, uznając, że obowiązek ujawnienia relacji adwokat - klient może naruszać tajemnicę zawodową (art. 7 KPP). Wyroki z 2022 i 2024 potwierdziły te wątpliwości, choć jedynie w kontekście ujawniania informacji o pośredniku pierwotnym i tylko wobec przedstawicieli zawodów prawniczych (w przypadku Polski adwokatów i radców prawnych). Sama instytucja raportowania schematów podatkowych nie została jednak uznana za sprzeczną z jakimkolwiek aktem prawa UE. Krytyczne stanowiska wobec MDR zajęły także samorządy zawodowe w Belgii i Bułgarii. Najsurowsze ustawodawstwo wprowadziła w tym zakresie Hiszpania, która całkowicie odmówiła ochrony tajemnicy zawodowej promotorów.

Ostatnia część rozdziału stanowi omówienie wyników badań ankietowych przeprowadzonych wśród przedstawicieli zawodów związanych z MDR. Wskazują one, że przepisy są słabo przyswajane przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, a doradcy podatkowi wykazują najwyższą wiedzę w tym zakresie. Ankietowani podkreślili, że przepisy o MDR wpływają na relacje z klientami i według ich oceny naruszają tajemnicę zawodową.

Rozdział VI dotyczy materii konstytucyjnej prawidłowości wdrożonych do polskiego porządku prawnego przepisów, ze szczególnym uwzględnieniem dotkliwości przewidzianych kar. Jednostka ta rozstrzyga drugą hipotezę badawczą, zgodnie z którą dolegliwość kar wykracza poza standardy polskiej ustawy zasadniczej. Analiza poczyniona w tym rozdziale wskazuje na istotne wątpliwości dotyczące konstytucyjności przepisów dyrektywy 2018/822, implementowanych do polskiego porządku prawnego, szczególnie w odniesieniu do zasad konstytucyjnych takich jak: określoność prawa, pewność i bezpieczeństwo prawne oraz ochrona zaufania obywateli do państwa. Wątpliwości wynikają m.in. z niejasności w zakresie obowiązków raportowych MDR, nieprecyzyjnych definicji oraz rozbieżności pomiędzy treścią ustawy a wydanymi objaśnieniami podatkowymi. Okoliczności te zostały częściowo potwierdzone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 23 lipca 2024 r. o sygn. K 13/20, w którym wskazano, że przepisy rozdziału 11a cechują się niedookreślonością, nieściślością i brakiem precyzji. Ponadto podkreślenia należy, że proces legislacyjny prowadzony był w sposób pośpieszny, bez odpowiednich konsultacji społecznych, co także wpłynęło na brak należytej oceny wpływu przepisów na system prawny i praktykę, co w konsekwencji uznać należy za niezgodne ze standardami konstytucyjnymi i zasadami prawidłowej legislacji.

Kolejnym poważnym zarzutem w tym kontekście jest naruszenie zasady proporcjonalności. Przepisy MDR wprowadziły surowe kary za niewywiązanie się z obowiązków raportowych, w tym sankcje karne, które nie mają odpowiednika w ustawodawstwie innych państw UE. Nadmierna dolegliwość rozwiązań przejawia się również w ukształtowaniu sankcji na dwóch polach – zarówno prawa administracyjnego, jak i karnego – co prowadzi do swego rodzaju „nadzabezpieczenia” realizacji obowiązków przy jednocześnie ich niewielkiej relewantności w stosunku do wartości chronionej, którą mają one gwarantować. Wprowadzone mechanizmy prawne zmuszają podatnika do wyboru najmniej korzystnych rozwiązań podatkowych, co z kolei stanowi nadmierną ingerencję w jego prawa majątkowe. Nadto wdrożone zostały instytucje, które nie istniały w pierwotnym tekście dyrektywy 2018/822, a które nie realizują jej głównych celów, co również należy poczytać jako zbyt daleko idącą ingerencję ustawodawcy w odniesieniu do osiągniętych z tego tytułu korzyści, przejawiających się w ochronie interesów państwowych. Wszystkie sformułowane nieprawidłowości nie mogą być bowiem uzasadnione postulatami sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania czy ochrony równowagi budżetowej, gdyż istnieją inne instytucje prawne, jak np. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, które realizują te cele.

W ocenie autora pracy powyższe argumenty potwierdzają drugą hipotezę badawczą, wskazującą, że sankcje nakładane za naruszenie obowiązków raportowych w ramach MDR są niezgodne z zasadami wynikającymi z Konstytucji RP, gdyż są one nieproporcjonalne i nadmiernie obciążające dla podatników.

Ostatni rozdział stanowi analizę pojęcia „agresywnej optymalizacji podatkowej” oraz zwrotów bliskoznacznych. Kwestia ta jest niezwykle istotna w kontekście przepisów MDR, bowiem stanowi podstawę utworzenia instytucji raportowania schematów podatkowych. W ocenie autora pojęcie „agresywna optymalizacja podatkowa” nie zostało w sposób dostateczny zdefiniowane ani w przepisach, ani też w dorobku doktryny i orzecznictwa prawa podatkowego. W konsekwencji zwrot ten utożsamiany jest z unikaniem opodatkowania lub uchylaniem się od opodatkowania, co może prowadzić do błędów interpretacyjnych. Wywnioskować można, że zjawisko „agresywnej optymalizacji podatkowej” w sposób najdokładniejszy opisują źródła zagraniczne, definiując je jako działania o charakterze międzynarodowym, które wykorzystują różnice w systemach podatkowych poszczególnych państw. W tym przypadku użycie go w kontekście instytucji schematów podatkowych jest prawidłowe.

Kolejne rozważania prowadzą do wniosku, że przykłady przedstawione przez Ministerstwo Finansów w ostrzeżeniach mogą stanowić dobrą bazę dla interpretacji przepisów

MDR, choć same objaśnienia podatkowe są często wewnętrznie sprzeczne i mogą być poczytane jako wprowadzające w błąd. W związku z tym uznać należy, że stopień niedookreśloności przepisów powoduje, że obowiązek raportowania schematów podatkowych w Polsce stoi w sprzeczności z legalną optymalizacją podatkową, a obecne przepisy wykraczają poza cel dyrektywy unijnej, prowadząc do zjawiska nadmiernego raportowania, a w konsekwencji obniżenia efektywności organów skarbowych z punktu widzenia realizacji celów instytucji.

W odniesieniu do piątej tezy pomocniczej, przeprowadzona analiza nie pozwala na jej jednoznaczne potwierdzenie lub obalenie. Autor skłania się jednak ku twierdzeniu, że działalność publicystyczna i szkoleniowa nie może wypełniać przesłanek do uznania jej za schemat podatkowy podlegający raportowaniu, z uwagi na zbyt niski stopień konkretyzacji działań zmierzających do wsparcia korzystającego w uzyskaniu korzyści podatkowej. Okoliczność tę częściowo potwierdzają również objaśnienia podatkowe.

Potwierdzona została również pierwsza hipoteza pomocnicza, zgodnie z którą obowiązek raportowania schematów podatkowych, w aktualnym kształcie polskiego prawa, stoi w sprzeczności z możliwością stosowania zgodnych z prawem metod optymalizacji podatkowej. Przepisy traktują działania legalne na równi z niedozwolonymi (np. umowę leasingu⁶⁸³), co wykracza poza intencję aktu unijnego. Skutkiem tego jest raportowanie czynności, które nie powinny podlegać obowiązkowi zgłoszenia, co prowadzi do nadmiernej liczby raportów i obniżenia efektywności działań organów skarbowych. Dodatkowo, pewne niekonsekwencje występują w określeniu wzajemnej relacji pomiędzy przepisami MDR i GAAR, co komplikuje synergiczne i spójne stosowanie tych regulacji, tak aby w pełni urzeczywistnić cele dla których powyższe instytucje zostały stworzone.

Przeprowadzone badania i analizy zmierzają do częściowego potwierdzenia głównej hipotezy badawczej. z punktu widzenia celowościowego i funkcjonalnego instytucja schematów podatkowych została oparta na prawidłowych przesłankach służących ochronie interesu fiskalnego w aspekcie krajowym i międzynarodowym. Trudno odmówić również słuszności twierdzeniu, zgodnie z którym to pośrednicy profesjonalni są w przeważającej części przypadków podmiotami odpowiedzialnymi za projektowanie rozwiązań o szkodliwym charakterze dla budżetów państwowych. Prawdą jest także, że swoboda przepływu informacji, towarów, usług i osób uniemożliwia organom skarbowym skuteczne przeciwdziałanie

⁶⁸³ P. Prymas, *Leasing jako schemat podatkowy. Czynny żal nie każdemu pomoże*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1489633,leasing-kara-za-niezgloszenie-umowy.html> (dostęp: 11.09.2021).

negatywnym praktykom w toku dotychczasowego działania, tj. Wybiórczych kontroli, nawet w przypadku przeznaczenia na ten cel znacznych zasobów rzeczowo-osobowych. Nadto nałożenie obowiązku raportowania szkodliwych rozwiązań na ich twórców jawi się jako najbardziej oczywista, najprostsza i ekonomicznie najbardziej uzasadniona metoda do zwalczania „agresywnej optymalizacji podatkowej”. z punktu widzenia interesu państwa lub organizacji międzynarodowej instytucja raportowania schematów wydaje się stanowić nieuniknioną konieczność zmierzająca do ochrony interesów fiskalnych państw członkowskich w dobie błyskawicznego przepływu informacji. z drugiej jednak strony istnieją również prawa i wolności rynku gospodarczego przysługujące przedsiębiorcom i podatnikom. Wartości te sprowadzają się do ekonomicznej opłacalności ich działań, co z kolei obliguje dobór odpowiednich rozwiązań podatkowych, gwarantujących opłacanie należności publicznoprawnych na najniższym możliwym poziomie. Czynności te muszą jednak być dokonywane w zgodzie z przepisami prawa i nie mogą stanowić działań przestępczych. W tym kontekście szczególnie istotna wydaje się rola podmiotów wyspecjalizowanych, których zadaniem jest takie ukształtowanie obowiązków podatkowych klienta, aby były one z jednej strony ekonomicznie korzystne, ale z drugiej zgodne z przepisami prawa. Dla zachowania bezpieczeństwa i swobody korzystania podatnika z usług podmiotu doradzącego okoliczności te objęte są tajemnicą zawodową. Instytucja raportowania schematów podatkowych wydaje się ingerować w sposób nadmierny w przedstawiony układ funkcjonowania gospodarczego, nakazując pośrednikom denuncjowanie rozwiązań podatkowych stworzonych na potrzeby ich klientów, pomimo że rozwiązania te nie są sprzeczne z prawem. W tym aspekcie następuje zatem starcie dwóch odmiennych interesów – z jednej strony ochrony równowagi budżetowej państwa, natomiast z drugiej wolności prowadzenia działalności gospodarczej i ograniczonej ingerencji w życie obywatela. W celu wyjaśnienia zasadności i prawidłowości stosowania instytucji MDR odpowiedzieć należy na pytanie – któremu z powyższych interesów należy przyznać prymat? Wątpliwość tę wydaje się rozstrzygać fragment uzasadnienia wyroku TK o sygn. K 13/20, zgodnie z którym:

„Potencjalna ochrona zasady równowagi budżetowej nie może stanowić usprawiedliwienia do stanowienia dowolnych przepisów ingerujących w prawo do tajemnicy komunikowania się oraz autonomii informacyjnej będącej integralną częścią prawa do prywatności”⁶⁸⁴.

Okoliczność ta ukazuje, że instytucja MDR wydaje się być nieproporcjonalną ingerencją ustawodawcy w życie prywatne obywateli i w obecnym kształcie nie powinna być aprobowana.

⁶⁸⁴ Wyrok TK w sprawie MDR, teza 8.2.

Pewnym uzasadnieniem dla stosowania instytucji mogłaby być natomiast jej skuteczność przejawiająca się w wypełnianiu celów, dla których została powołana. Niestety nie sposób jest stwierdzić czy MDR w sposób całkowicie skuteczny przeciwdziała zjawisku „agresywnej optymalizacji podatkowej”. Prawidłowość działania instytucji raportowania schematów podatkowych należy bowiem badać na dwóch polach. Pierwszym jest przeciwdziałanie negatywnym praktykom optymalizacyjnym w odniesieniu do poszczególnych podatników i konkretnych działań, natomiast drugim jest gromadzenie o nich informacji i odpowiednie działania legislacyjne służące uszczelnianiu przepisów prawa podatkowego. Jak pokazują przeprowadzone badania, głównie w aspekcie analizy danych statystycznych, polskie organy skarbowe nie są wydolne w zakresie dokonywania czynności administracyjnych związanych z MDR (zwłaszcza w zakresie nadawania NSP), co z kolei oznacza, że z pewnością nie są w stanie dokonywać bieżącej analizy składanych raportów i na tej podstawie przeprowadzać kontrole zmierzające do eliminowania szkodliwych praktyk podatkowych. Wpływ na taki stan rzeczy ma przede wszystkim zjawisko nadmiernego raportowania zdarzeń niebędących w rzeczywistości schematami podatkowymi, co z kolei wynika z niejasności przepisów i nadmiernie wysokich kar. Dodatkowymi czynnikami potęgującymi opisane nieprawidłowości jest negatywna tendencja Dyrektora KIS w zakresie nieuprawnionego odmawiania wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego⁶⁸⁵, jak również przestarzałość objaśnień podatkowych wydanych do przepisów.

W sposób diametralnie odmienny jawi się jednak przydatność przepisów MDR w kontekście aspektu legislacyjnego. Jak pokazuje Raport Ministra Finansów i Szefa KAS raportowanie schematów podatkowych przyczyniło się w bardzo istotny sposób do dokonywania zmian prawodawczych o obszarze PIT i CIT, m.in. w zakresie tzw. „podatku od przerzuconych dochodów” czy też modyfikacji „ulgi abolicyjnej”. Schematy podatkowe wykorzystane zostały również przy modyfikacji niekorzystnych dla Polski przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania w umowie z Maltą. Takie działania choć nieskuteczne z punktu widzenia wykrywania i eliminowania konkretnych, pojedynczych działań o szkodliwym charakterze, przyczyniają się jednak niejako do masowej eliminacji niekorzystnych praktyk na poziomie ustawowym. W ocenie autora ten aspekt działania instytucji może przedstawiać większą relewantność niż przewidywano to w pierwotnych założeniach.

⁶⁸⁵ Tak m.in.: K. Kopyściańska, *MDR przedmiotem interpretacji indywidualnych. Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 lutego 2022 r. (III FSK 4150/21)*, „Samorząd Terytorialny” 2023, nr 7-8, s. 184-191.

Wnioskiem końcowym płynącym z powyższych rozważań jest stanowisko autora, zgodnie z którym MDR jest skutecznym narzędziem ograniczającym dopuszczalność tworzenia międzynarodowych struktur optymalizacyjnych z wykorzystaniem rajów podatkowych, a tym samym efektywnie zapobiega erozji podstawy opodatkowania, ale tylko w ujęciu pośrednim jako instytucja pozyskiwania informacji o szkodliwych dla finansów państwowych (choć legalnych z punktu widzenia przepisów prawa) działaniach podatników, w celu dokonywania zmian legislacyjnych. Z punktu widzenia bezpośredniego, w obecnym kształcie instytucja wydaje się być bezskuteczna lub częściowo bezskuteczna⁶⁸⁶, zwłaszcza z uwagi na zbyt wysoką niedookreśloność przepisów oraz częściową niezgodność z prawem krajowym i europejskim. Dodatkowym aspektem pogarszającym spójne działanie przepisów są modyfikacje implementowanego ustawodawstwa przez niektóre państwa członkowskie, które utrudniają wiążącą wykładnię oraz stosowanie na szczeblu ponadnarodowym.

Jako wnioski *de lege ferenda* mające na celu bardziej spójne i skuteczne funkcjonowanie instytucji, autor pracy postuluje podjęcie następujących działań:

Dezyderatem ogólnym, który powinien być brany pod uwagę podczas dalszych prac legislacyjnych jest powrót do podstawowej wersji przepisów dyrektywy 2018/822 oraz zaniechanie jakichkolwiek jej modyfikacji czy też tworzenia instytucji dodatkowych nieznanymi dokumentowi pierwotnemu. Koncepcja ta powinna zakładać jednocześnie ścisłą implementację pojęć zamieszczonych w akcie unijnym oraz zachowanie struktury i kategoryzacji cech rozpoznawczych.

W dalszym kroku jako zasadne jawi się kontynuowanie raportowania jedynie w zakresie schematów transgranicznych, a w konsekwencji wyłączenie obowiązków udostępniania informacji w przedmiocie krajowych schematów podatkowych, względnie potraktowanie tego zbioru danych jako bazy informacyjnej do celów legislacyjnych oraz zaniechanie stosowania względem nich jakichkolwiek kar.

Konieczne jest również poprawne ukształtowanie przepisów pod kątem sankcji przewidzianych za niedochowanie obowiązków związanych z MDR. W ocenie autora pracy ustawodawca powinien obwarować realizację obowiązków wyłącznie jednym reżimem odpowiedzialności i powinna być to sankcja o charakterze administracyjnym. Zabezpieczenie realizacji obowiązków związanych z MDR jako pośrednio chroniących równowagę budżetową państwa wydaje się bowiem nie wypełniać warunku *ultima ratio* w zakresie stosowania sankcji

⁶⁸⁶ M. Szulc, *Raporty o schematach podatkowych. Dużo zachodu dla firm i nikły zysk dla fiskusa?*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9470080,raporty-o-schematach-podatkowych-duzo-zachodu-dla-firm-i-nikly-zysk-d.html> (dostęp: 27.03.2024).

karnej. Drugim postulatem w tym zakresie jest sztywne uzależnienie kwoty sankcji od wartości uzyskanej korzyści podatkowej, np. poprzez sformułowanie jej jako określony procent.

Niezbędnym działaniem ustawodawcy polskiego jest także prawidłowe ukształtowanie zabezpieczenia tajemnicy zawodowej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego zobowiązanych do stosowania przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Jak pokazuje orzecznictwo TK oraz TSUE uchwalone przepisy, zarówno na gruncie krajowym i unijnym, nie respektują w sposób prawidłowy obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej pośredników. Autor pracy postuluje zastosowanie w tym zakresie propozycji zawartej w opinii Rzecznika Generalnego TSUE – A. Rantosa do wyroku o sygn. C-694/20, który wskazał, że skoro celem dyrektywy 2018/822 jest ujawnianie szkodliwych praktyk optymalizacyjnych, przy jednoczesnym poszanowaniu tajemnicy zawodowej, to zasadna wydaje się pełna anonimizacja przekazywanych raportów, w taki sposób, aby ukazywały one wyłącznie założenia schematu podatkowego bez jakichkolwiek danych jego uczestników, a tym bardziej podmiotów profesjonalnych. W opinii autora niniejszej pracy takie ukształtowanie obowiązków MDR stanowi doskonały konsensus w aspekcie chronionych wartości, zarówno po stronie państwa jak i podatników.

Ostatni postulat dotyczy zagadnienia funkcjonowania administracji skarbowej oraz jej wydolności w obszarze raportowania schematów podatkowych. W ocenie autora sama redukcja złożoności przepisów przejawiająca się w powrocie do aktu źródłowego dyrektywy 2018/822 oraz ograniczenie raportowania krajowego powinno przełożyć się na zmniejszenie liczby raportów, a w szczególności zgłoszeń zbędnych, co z kolei w sposób diametralny poprawi wydolność administracji podatkowej i umożliwi skupienie się urzędników na istotnych aspektach instytucji. Czynnościami, które mogą jednak wspomóc wskazany proces jest przede wszystkim aktualizacja objaśnień podatkowych o dotychczasowe doświadczenia zarówno polskiej administracji skarbowej, jak i analogicznych organów zagranicznych. Po drugie rozpoczęcie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Czynności te przełożą się na zwiększenie zasobów wiedzy podatników, pełnomocników profesjonalnych oraz samych organów skarbowych, co ponownie powinno odnieść pozytywny skutek w postaci lepszego funkcjonowania instytucji, a tym samym możliwości eliminowania szkodliwych praktyk optymalizacyjnych w ujęciu bezpośrednim.

BIBLIOGRAFIA

Artykuły naukowe

1. Adamus E., *Jak wykazać należyłą staranność na gruncie przepisów MDR, aby nie narazić się na sankcje*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8612841,nalezyta-starannosc-przepisy-mdr-sankcje.html>.
2. Alm J., *Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning*, „Economic Analysis and Policy” 2014, 1/2014.
3. Baran K. W., *Komentarz do art. 94(2)*. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom II. Art. 94-304(5)*. Red. M. Barański, B. M. Ćwiertniak. Warszawa 2022.
4. Barkowa A., Tałasiewicz A., *Przejrzystość podatkowa w kontekście priorytetów ESG*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*. Wybrane zagadnienia. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
5. Bartosiewicz A., *Agresywna optymalizacja podatkowa a odpowiedzialność karna skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9.
6. Błaszczyk P., *Interpretacje podatkowe a MDR*, <https://www.ulve.pl/interpretacje-podatkowe-a-mdr/>.
7. Borszowski P., Halasz A., Kopyściańska K., Kopyściański M., *Umowa o współdziałanie*. [w:] Red. P. Borszowski, *Umowa o współdziałanie i porozumienie podatkowe*. Warszawa 2021.
8. Brzeziński B., *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*. [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga Jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, t. II. Red. A. Adamski, J. Bojarski. Toruń 2012.
9. Brzostowska M., *Zmiany w raportowaniu schematów podatkowych*. LEX/el. 2020.
10. Brzozowski A., Rutkowska A., *Czy wybór sposobu opodatkowania oznacza zmianę zasad opodatkowania? rozważania w kontekście objaśnień MDR i pkt b.2 załącznika do dyrektywy DAC6*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*. Wybrane zagadnienia. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
11. Carr B., Macnaughton A., *Offshore Tax Evasion*, „Canadian Tax Journal”, 65/2017.
12. Castro – Bosque M., *Analysis of the DAC6 in Light of EU Fundamental Rights and Guarantees*, Amsterdam 2024.

13. Cień K., *Próba usystematyzowania definicji planowania podatkowego do czasu wejścia w życie definicji legalnej unikania opodatkowania*. [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Warszawa 2022.
14. Cień K., *Unikanie opodatkowania i planowanie podatkowe a optymalizacja podatkowa*. [w:] *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Warszawa 2022.
15. Dauter B., *Komentarz do art. 119(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. S. Babiarczyk, R. Hauser. Warszawa 2019.
16. Derdak A., *Informowanie o Schematach podatkowych MDR w dobie digitalizacji*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
17. Dourado A.P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, „Intertax” 2015/43/1.
18. Drozdowski E., *Głos w debacie konstytucyjnej nad raportowaniem schematów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 9.
19. Erlich-Smurzyńska M., Pietrzyk J., *Polskie regulacje w zakresie schematów podatkowych*, „Temidium” 2020, nr 1.
20. Etel L., Liszewski G., *Komentarz do art. 119(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*. Red. R. Dowgier, B. Pahl. LEX/el. 2023.
21. H. Filipczyk, *Czy przepisy MDR mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej?*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3.
22. Filipczyk H., *Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
23. Filipczyk H., *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
24. Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7.
25. Franczak A., *Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie raportowania schematów podatkowych narusza art. 7 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 8.12.2022 r., C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in.*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4.

26. Gajewski D., *Granica pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania na gruncie działalności holdingów międzynarodowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego”, 2014, nr 3.
27. Gajewski D., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania na obszarze państw członkowskich Unii Europejskiej: istota i przyczyny*. [w:] *Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*. Red. Z. Drewniak, P. Majewski. Toruń 2016.
28. Garlicki L., *Komentarz do art. 22*. [w:] *Konstytucja RP. Komentarz, tom IV*. Red. L. Garlicki. Warszawa 2005.
29. Garlicki L., Wojtyczek K., *Komentarz do art. 31*. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Red. M. Zubik. Warszawa 2016.
30. Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.
31. Głumińska – Pawlic J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego*. [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2020.
32. Głumińska – Pawlic J., Lachowicz M., *Obowiązki radcy prawnego w świetle przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (MDR)*. „radca.pl” 2021, nr 30.
33. Głumińska-Pawlic J, Karwat P., Werner A., *Określanie korzyści podatkowej w świetle unijnych i polskich regulacji* [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
34. Goj M., *Przepisy o postępowaniu w sprawach informacji o schematach podatkowych i ich wpływ na kształtowanie praktyki MDR*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
35. Gołdyn A., *Formy ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996/7.
36. Gruszczyński B., *Komentarz do art. 24(b)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. S. Babiarczyk, B. Dauter. Warszawa 2011.
37. Grzegorzczak T., *Komentarz do art. 9*. [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Red. R. Olszewski. Warszawa 2009.
38. Gudowski J., Bieniek G., *Komentarz do art. 415*. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna*. Red. T. Bielska-Sobkiewicz, H. Ciepła. Warszawa 2018.
39. Huiskamp J.C.L., *Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance*, „European Taxation” 1980, nr 20.
40. Jakubowska D., *Blaski i cienie polskich przepisów o MDR – obserwacje, spostrzeżenia, postulaty*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.

41. Jankowski J., *Unikanie opodatkowania a agresywna optymalizacja podatkowa i planowanie podatkowe*. [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*. Warszawa 2022.
42. Jędrzejewska K., *MDR-y przerosły fiskusa. Krajowa Informacja Skarbowa nie wydała jeszcze żadnej interpretacji*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9338434,mdr-y-przerosly-fiskusa-krajowa-informacja-skarbowa-nie-wydala-jeszcz.html>.
43. Kalus J., Szymczyk P., *Jednostki samorządu terytorialnego a niedozwolona optymalizacja podatkowa - obowiązki raportowe w zakresie MDR*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4.
44. Kalus J., Szymczyk P., *MDR: rola wspomagającego w zakresie obowiązkowego raportowania schematu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
45. Kalus J., *Wybrane aspekty optymalizacji podatkowej*, (niepublikowana praca magisterska), Archiwum Prac Dyplomowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, 2020.
46. Kamień J., *Podręcznik autora*, Gdańsk 2015.
47. Kaszuba M., *Tajemnica zawodowa a zgłaszanie schematów podatkowych – wyrok TSUE*, Legalis/el.
48. Kiebała A., Skica T., Wołowicz T., *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7-8.
49. Kimla – Walenda K., *Tax compliance a regulacje dotyczące raportowania informacji o Schematach podatkowych – perspektywa państw środkowoeuropejskich*. [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
50. Kiziukiewicz P., *Komentarz do art. 79*. [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*. Red. T. Kiziukiewicz. Warszawa 2021.
51. Klimek K., *Optymalizacja amortyzacji - przedstawienie najkorzystniejszych metod z ograniczeniami i przypadki szczególne*, LEX/el.
52. Klimkiewicz-Deplano K., *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawnopodatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
53. Knuutinen R., *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, „Nordic Tax Journal” 2014, nr 1.

54. Kołodko G. W., *Transformacja polskiej gospodarki – sukces czy porażka?*, Warszawa 1992.
55. Konarska-Wrzosek V., *Komentarz do art. 3 k.k.s.* [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II*. Red. I. Zgoliński. Warszawa 2021.
56. Kondej M., *Czy raportowanie Schematu podatkowego oznacza przyznanie się do unikania opodatkowania? o relacjach między zakresem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i przepisami o MDR.* [w:] *Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Wybrane zagadnienia*. Warszawa 2024.
57. Kopyściańska K., *MDR przedmiotem interpretacji indywidualnych. Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 lutego 2022 r. (III FSK 4150/21)*, Samorząd Terytorialny 2023, nr 7-8.
58. Kopyściańska K., *Rozdział IV: Zakres informacji objętych obowiązkiem.* [w:] *Obowiązek informacyjny w zakresie realizowanej strategii podatkowej*. Red. P. Borszowski. Warszawa 2022.
59. Kosikowski C., *Komentarz do art. 14(a).* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. J. Brolik, R. Dowgier. Warszawa 2013.
60. Koślicki K., *Na wszelki wypadek firmy wolą raportować wszystko*, <https://www.prawo.pl/podatki/raporty-o-schematach-podatkowych-firmy-skladaja-za-duzo-raportow,496775.html>.
61. Koślicki K., *Zaskakująco mało zgłoszonych schematów podatkowych*, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-ile-raportow,513562.html>.
62. Krajewska A., *Przebieg i perspektywy konkurencji podatkowej w rozszerzonej Unii Europejskiej.* [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*. Red. Bukowski S.I., Pypec M.K. Radom 2007.
63. Kręski T., *Interpretacje podatkowe mogą dotyczyć raportowania schematów podatkowych*, LEX/el. 2020.
64. Kubista B., *citing.TAX, czyli z przekazem o podatkach. #5 Kilka słów o wrogu, wizji i strategii podatkowej*, <https://glc.pl/blog/citing-tax-czyli-z-przekasem-o-podatkach-5-kilka-slow-o-wrogu-wizji-i-strategii-podatkowej/>. Dostęp: 20.11.2020 r.
65. Kubista B., *Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6.
66. Kudert S., Jamroży M., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, Warszawa 2007.

67. Kułagowski M., Holke K., *Fiskus widzi schematy podatkowe transgraniczne nawet tam, gdzie ich nie ma*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8423611,fiskus-schematy-podatkowe-transgraniczne-mdr.html>.
68. Łabuda G., *Komentarz do art. 1. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Red. P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda. Warszawa 2017.
69. Łabuzińska A., *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
70. Lachowski J., Marek A., *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2018.
71. Ladziński A., *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6.
72. Ladziński A., Wasiluk D., *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*. „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5.
73. Leśniak G.J., *Schematy podatkowe - minister zrobił gest, ale niepewność prawa pozostaje*, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-do-raportowania-schematow-podatkowych-mdr-wywiad,369220.html>.
74. Litwińczuk H., *Zasady opodatkowania transgranicznych fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zamiany udziałów w świetle prawa wspólnotowego*, ABC.
75. Majczyna M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT*. [w:] *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*. Red. I. Ożóg. Warszawa 2017.
76. Majkowska M., *Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zglaszaja-wiecej-niz-powinny.html>.
77. Makutenas V., Krikstonaitiene D., *Modeling of tax optimization opportunities in business enterprises*, „Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development” 182/2019.
78. Mariański A., Michalak A., *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8.
79. Mariański A., *Polska legislacja podatkowa – dokąd zmierzamy?*. [w:] *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach*. Red. J. Szolno-Koguc. Lublin 2019.
80. Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, „Studia BAS” 2018/2 (54).
81. McBarnett D., *Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality*, „Journal of Human Justice” 2/1992.

82. Modzelewska A., *Obowiązek retrospektywnego raportowania o schematach podatkowych - stan dotychczasowy a wprowadzone zmiany*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
83. Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
84. Nazimek D., *Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej*. „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6.
85. Nita A., *Uchylenie się od opodatkowania jako przejaw ucieczki przed podatkiem*. [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, tom I. Red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel. Warszawa 2012.
86. Nita A., *Wyznacznik unikania opodatkowania wykraczającego poza planowanie podatkowe*. [w:] *Porozumienia w prawie podatkowym*. Warszawa 2014.
87. Nykiel W., Wilk M., Wirski J., *Dawne stany faktyczne a rozumienie przesłanki celu GAAR i sposób jej stosowania*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8.
88. O'Malley L., *Delineating Permissible Tax Planning and Abusive Tax Avoidance: Tax Shelters, Pre-Tax Profit, and the Foreign Tax Credit*, „Boston University International Law Journal” 2018, Vol. 36, Issue 1/2018.
89. Oczkowski T., *Komentarz do art. 80(f)*. [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Red. I. Zgoliński. Warszawa 2021.
90. Pahl B., *Komentarz do art. 86(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Red. L. Etel. LEX/el. 2021.
91. Panayi C.H.J.I., *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*, „Intertax” 2015, nr 10.
92. Perdeus W., *Komentarz do art. 114*. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz. Tom II. Art. 94-304(5)*. Red. K. W. Baran. Warszawa 2022.
93. Pistone P., *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global*, „Quincena Fiscal” 2016, nr 170.
94. Pogroszewska M., *Raportowanie schematów podatkowych zgodne z prawem UE. Omówienie wyroku TS z dnia 29 lipca 2024 r., C-623/22 (Belgian Association of Tax Lawyers i in.)*, LEX/el. 2024.
95. Pokojska A., *Doradcy podatkowi wygrali z fiskusem walkę o MDR*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9552176,doradcy-podatkwowi-wygrali-z-fiskusem-walke-o-mdr.html>.
96. Pokojska A., *Skutki wyroku TK. Ekspert: Nikt nie może już zobowiązać doradcy podatkowego do złożenia za podatnika informacji o schemacie podatkowym*,

- <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9552998,skutki-wyroku-tk-ekspert-nikt-nie-moze-juz-zobowiazac-doradcy-podatku.html>.
97. Prejs E., *Reporting Tax Schemes Violates Legal Professional Privilege*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 4.
 98. Prokurat J., *Podatkowe instrumenty wspierania działalności innowacyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7.
 99. Prymas P., *Leasing jako schemat podatkowy. Czynny żal nie każdemu pomoże*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1489633,leasing-kara-za-niezgloszenie-umowy.html>.
 100. Pyziół W., Szumański A., Weiss I., *Prawo spółek*, Warszawa 2014.
 101. Riddle J., *Tax Evasion vs. Tax Avoidance*, „Resource News” 6/1982.
 102. Resenig K., *The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union*, „European Taxation” grudzień 2020, p. 528.
 103. Rozmaryn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Warszawa 1939.
 104. Ruda E., *15 best counties with citizenship or residence permits by property investment*, <https://immigrantinvest.com/blog/10-countries-offering-citizenship-or-residence-permit-for-investment-in-real-estate-en/>.
 105. Rudowski J., *Komentarz do art. 86(a)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski. LEX/el. 2019.
 106. Rusinek M., *Komentarz do art. 24(b)*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*. LEX/el. 2002.
 107. Safjan M., Bosek L., *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016.
 108. Schütze R., Tridimas T., *The Principle of Proportionality*, in *Oxford Principles of European Union Law*, „Oxford University Press” 2018, nr 3.
 109. Sedliacikova M., *Possibilities of tax optimization in wood-processing company*, „Acta Facultatis Xylogologiae Zvolen” 2012, nr 54.
 110. Seldon A., *Tax Avoidance: The Economic, Legal, and Moral Inter-Relationships between Avoidance and Evasion*, London 1979.
 111. Skolimowska A., *Etyczne i prawne aspekty optymalizacji podatkowej*, „Civitas et Lex” 2021, nr 2.
 112. Stańczyk P., *Planowanie podatkowe*. [w:] *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*. Red. P. Tomczykowski. Warszawa 2021.

113. Stefaniak M., *Cel dokonania czynności oraz sztuczny sposób działania jako odrębne przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2020, nr 5.
114. Szakács A., *Legal Professional Privilege and DAC 6, Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2020*, https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/BPF/2020/ZBORNI__K_BPF_FINANC__KO__AJ_2020_-final_final.pdf
115. *Szczygieł D., Komentarz do art. 37. [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz.* Red. A. Mariański. Lex 2015.
116. Szulc M., *Bankowcy sami wyjaśnili przepisy o MDR*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1433975,mdr-wyjasnienie-przepisow.html>.
117. Szulc M., *Fiskus milczy w sprawie MDR. Przepisy skomplikowane, interpretacji brak*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8500015,mdr-schematy-podatkowe-interpretacja-indywidualna-kis.html>, (dostęp: 10.08.2022 r.).
118. Szulc M., *Fiskus (niepotrzebnie) komplikuje korektę MDR-ów* <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8235994,fiskus-korekta-mdr-ministerstwo-finansow.html>.
119. Szulc M., *Korekty MDR tylko na wezwanie szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8238165,korekty-mdr-tylko-na-wezwanie-szefa-krajowej-administracji-skarbowej.html>.
120. Szulc M., *Olsztyński fiskus zajmie się MDR-ami*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1497591,ias-olsztyn-zmiany-w-przepisach-mdr.html>.
121. Szulc M., *Polskie przepisy o MDR powinny zostać gruntownie przebudowane*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8608936,mdr-schematy-podatkowe-tsue-marczak.html>.
122. Szulc M., *Raporty o schematach podatkowych. Dużo zachodu dla firm i nikły zysk dla fiskusa?*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9470080,raporty-o-schematach-podatkowych-duzo-zachodu-dla-firm-i-nikly-zysk-d.html>.
123. Szulc M., *TSUE: Belgijskie przepisy o MDR do poprawki*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8605897,mdr-przepisy-belgia-tsue-wyrok.html>, (dostęp: 20.12.2022).
124. Szumański A., *Prawo spółek*, Warszawa 2014.

125. Szymczyk P., Kalus J., *Schematy podatkowe jako przedmiot interpretacji indywidualnej* *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, „Co do Zasady studia i analizy prawne”, nr 1, 2021.
126. Szymczyk P., Kalus J., *Tajemnica zawodowa profesjonalnych pełnomocników w zakresie obowiązków raportowych MDR w świetle wyroku TSUE o sygn. C-694/20 i stanowiska Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2.
127. Trela D., *Zakres postępowania interpretacyjnego a obowiązki raportowania schematów podatkowych. Glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2022.
128. Tuleja P., *Komentarz do art. 20. [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–86*. Red. P. Czarny, M. Florczak-Wątor. LEX/el. 2021.
129. Uckmar V., *General Report. [w:] Studies on International Fiscal Law*. Rotterdam 1983.
130. Walerjan D., *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) - wybrane problemy*, „Prawo Asekuracyjne” 2019 nr. 3.
131. Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Gdańsk 2009.
132. Wawrzonkiewicz K., *Schematy podatkowe a tajemnica zawodowa profesjonalnego pełnomocnika*, „Biuletyn Instytutu Studiów Prawniczych” 2023, nr 1. Legalis/el.
133. Wesołowska A., *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) a prawo UE. Omówienie wyroku TS z dnia 8 grudnia 2022 r., C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies i inni)*, LEX/el.
134. Werner A., *Klauzula antyabuzyjna a nadużycie prawa w świetle dyrektywy 2011/96 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych. [w:] Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2020.
135. Werner A., Dźwigała G., *Stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści wynikających z umowy międzynarodowej. [w:] Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*. Red. D. J. Gajewski. Warszawa 2024.
136. Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2010, Lex/el.
137. Wierczyński G., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia. [w:] Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*. Red. G. Wierczyński. Warszawa 2003.
138. Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000.

139. Wyrzykowski W., Dębniak P., *Agresywne planowanie podatkowe a klauzula obejścia prawa podatkowego*, „Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce” 2017, nr 4.
140. Zalański A., *Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania. Glosa do wyroku TS z 12 września 2006 r., C-196/04, EPS 2007/1.*
141. Zalewski Ł., *Fiskus chce sprawniej działać w sprawie MDR-ów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1427347,fiskus-mdr-schematypodatkowe-kas-numery-nsp.html>.
142. Zalewski Ł., *Gminy muszą raportować zasady rozliczania VAT?*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1483096,gminy-czy-musza-raportowac-zasady-rozliczania-vat.html> (dostęp: 30.06.2022).
143. Zalewski Ł., *Mimo pandemii firmy raportują schematy podatkowe*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8185643,mdr-1-schematy-podatkowe-statystyki-2021.html>.
144. Zalewski Ł., *Obowiązek raportowania MDR-ów spadł głównie na podatników*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8187268,kas-informacje-o-schematach-podatkowych-mdr.html>.
145. Zalewski Ł., *Pierwsza taka interpretacja podatkowa. Podatnicy walczyli o nią pięć lat*, <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/pierwsza-interpretacja-w-sprawie-schematow-podatkowych/mlz33hh>.
146. Zalewski Ł., *Po pandemii trzeba będzie złożyć zaległe MDR-y*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8183648,schematy-podatkowe-kas-mdr-pandemia-koronawirusa.html>
147. Zalewski Ł., *Przyspieszenie w MDR-ach. Prawie 4200 schematów ma numer*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8108668,mdr-schematy-podatkowe-statystyki-kis.html>.
148. Zalewski Ł., *Przepisy o MDR niezgodne z konstytucją? Resort odpiera zarzuty*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1415572,raportowanie-schematow-podatkowych-czy-przepisy-sa-konstytucyjne.html>.
149. Zalewski Ł., *Rośnie liczba składanych informacji o schematach podatkowych*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8413974,mdr-informacja-o-schematach-podatkowych-statystyki.html>.
150. Zalewski Ł., *Schematy podatkowe: Doradcy podatkowi zaskarżyli przepisy o MDR*, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/artykuly/1447410,mdr-schematy-podatkowe-skarga.html> (dostęp: 21.01.2022).

151. Zalewski Ł., *Schematy podatkowe – objaśnienia MF to jedno, prawdziwym prezentem jest abolicja*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1396652,schematy-podatkowe-trudnoscirozwiazaniem-jest-abolicja.html>.
152. Zalewski Ł., *Transgraniczne schematy podatkowe trzeba ponownie raportować. Eksperci: To absurd*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1453316,transgraniczne-schematypodatkowe-ponowne-raportowanie-mdr.html>.
153. Zarzycki M., Kubicz A., *Schematy podatkowe: czy w każdej firmie musi wewnętrzna procedura MDR*, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303209993-Schematy-podatkoweczy-w-kazdej-firmie-musi-byc-wewnetrzna-procedura-MDR.html>.
154. Zdyb M., *Reklama usług doradztwa podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/reklama-uslug-doradztwa-podatkowego,7516.html>.
155. Ziniak K., *Ile jest spółek komandytowo-akcyjnych?*, <https://www.komandytowa.pl/ile-jest-spolek-komandytowo-akcyjnych.html>.
156. Żączkiewicz-Zborska K., SN: Klient nie może zwolnić radcy z tajemnicy zawodowej, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/klient-nie-moze-zwolnic-radcy-z-tajemnicy-zawodowej,492362.html>.
157. Żądło A., *Procedura MDR – nowy obowiązek dla przedsiębiorców*, <https://spolkiosobowe.pl/procedura-mdr-nowy-obowiazek-dla-przedsiębiorcow/>
158. Żujewska M., *Jak uzyskać interpretację podatkową w zakresie MDR?*, <https://www.gofin.pl/podatki/17,2,64,210210,jak-uzyskac-interpretacjepodatkowa-w-zakresie-mdr.html>.
159. Żurkowska-Mróż I., *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) szczególne cechy rozpoznawcze*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacjapodatkowa/5147085,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-szczegolnecechy-rozpoznawcze.html>.
160. Żurkowska-Mróż I., *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) kryterium głównej korzyści podatkowej*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacjapodatkowa/5136705,Raportowanieschematow-podatkowych-MDR-kryterium-glownej-korzysci-podatkowej.html>.

Akty prawa polskiego

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 z późn. zm.)
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.).

3. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.)
4. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 z późn. zm.)
5. Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1184 z późn. zm.)
6. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 499).
7. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 596).
8. Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1001).
9. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).
10. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).
12. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117).
13. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.).
14. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 37 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.)
16. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).
17. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 295).
18. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).
19. Ustawa z dnia 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1026).
20. Ustawa z dnia 5 marca 2004 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz o przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2004 r. nr 62 poz. 577).

21. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm.)
22. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1387).
23. Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. z 2014 r. poz. 768).
24. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.)
25. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 241 z późn. zm.)
26. Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1124 z późn. zm.)
27. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.)
28. Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 2193 z późn. zm.)
29. Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 340 z późn. zm.)
30. Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 2123)
31. Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r., poz. 2123).
32. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 z późn. zm.)
33. Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. z 2022 r. poz. 1301 z późn. zm.)

34. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. z 2002 r. nr 27 poz. 271 z późn. zm.)
35. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o schemacie podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 2534).
36. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 599).
37. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. w sprawie upoważnienia innego organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących informacji o schematach podatkowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2367).
38. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie upoważnienia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu informacji o schematach podatkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2502).
39. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2023 r. poz. 1118).

Akty prawa obcego

1. Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą z dnia 1 stycznia 1958 r.
2. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. 1998 nr 141 poz. 913 z późn. zm.)
3. Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284).
4. Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284).
5. Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych

podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011).

6. Dyrektywa Rady 91/308/EWG z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (Dz.U. z 1991 r. 4. L 166).
7. Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 76 z 23 marca 1992 r.)
8. Dyrektywa Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych oraz dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 359 z 4 grudnia 2004 r.).
9. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 2006.347.1).
10. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z dnia 11 marca 2011).
11. Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. W sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja przekształcona) (Dz. U. UE. L. z 2011 r. nr 345 z późn. zm.).
12. Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 359/1 z 16 grudnia 2014 r.)
13. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L. z 2016 r. nr 193 z późn. zm.)
14. Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U.UE.L.2018.139.1).

15. Rozporządzenie (WE) NR 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz. Urz. UE L 264 z 15 października 2003 r.)
16. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r. (Dz. U. z 1995 r. nr 49 poz. 256 z późn. zm.)
17. Ustawa o porozumieniach sprawozdawczych w zakresie podatków fińskich nr 30.12.2019/1559, *Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla*.
18. Ustawa o adwokaturze fińskiej nr 12.12.1958/496, *Laki asianajajista*.
19. Fiński Kodeks postępowania sądowego nr 1.1.1734/4, *Oikeudenkäymiskaari*.
20. Fińskie objaśnienia podatkowe w zakresie DAC6 nr VH/1283/00.01.00/2020, *Raportoitatvat rajat ylittävät järjestelyt*.
21. Holenderska Ustawa o międzynarodowej pomocy podatkowej w zw. z art. 23 akapit czwarty pkt 6 holenderskiego kodeksu karnego, *Wetboek van Strafrecht*.
22. Dekret nr 294 o zmianach i uzupełnieniach Kodeksu Postępowania Podatkowo-Ubezpieczeniowego z dnia 23 grudnia 2019 roku.
23. Dekret królewski 1065/2007 z dnia 27 lipca, który zatwierdza ogólne przepisy dotyczące działań i procedur w zakresie zarządzania podatkami i kontroli oraz opracowywania wspólnych zasad dotyczących procedur składania wniosków podatkowych.
24. Dekret królewski 135/2021 z dnia 2 marca, zatwierdzający Statut Ogólny Hiszpańskiego Zawodu Prawniczego.
25. Ustawa federalna dotycząca obowiązkowej automatycznej wymiany informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych w dziedzinie opodatkowania (Ustawa o sprawozdawczości UE – EU-MPFG) nr I 91/2019, niem. *Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-Meldepflichtgesetz – EU-MPFG)*.
26. Ustawa nr 343/2020 z dnia 22 lipca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z implementacją przepisów podatkowych Unii Europejskiej oraz w zakresie unikania podwójnego opodatkowania (ustawa nr 164/2013 o międzynarodowej współpracy w administracji podatkowej i o zmianach w innych powiązanych ustawach), Dziennik.Urzędowy Republiki Czeskiej z dnia 14 sierpnia 2020 r.
27. Maltańska Ustawa o tajemnicy zawodowej z 1994 r., ang. *Professional secrecy act*.

28. Ustawa 10/2020 z dnia 29 grudnia zmieniająca ustawę 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. o podatkach powszechnych, transponująca dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie automatycznej i obowiązkowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, dotyczącą mechanizmów transgranicznych podlegających raportowaniu, Dziennik Ustaw Królestwa Hiszpanii z dnia 30.12.2020 r. numer 340.
29. Hiszpańska Ustawa o sądownictwie z 1 lipca 1985 r., *Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial*.
30. Hiszpańska Ustawa 58/2003 z dnia 17 grudnia o podatku ogólnym, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.
31. Duński Kodeks karny nr 1028 af 22/08/2013, *Bekendtgørelse af straffeloven*.
32. Duńska Ustawa o środkach zapobiegawczych przeciwko praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ustawa o praniu pieniędzy) nr 1782 af 27/11/2020, *Bekendtgørelse af lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask og finansiering af terrorisme (hvidvaskloven)*.
33. Duńskie Zarządzenie wykonawcze w sprawie zgłaszania schematów transgranicznych nr 1634 af 27/12/2019, *Bekendtgørelse om indberetning af grænseoverskridende ordninger*.
34. Holenderska Ustawa o międzynarodowej pomocy podatkowej, *Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen*.
35. Austriacki Kodeks karny skarbowy nr 129/1958, *Bundesrecht konsolidiert*.

Orzecznictwo

1. Orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.
2. Orzeczenie TK z 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36.
3. Orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.
4. Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., K. 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165.
5. Wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3.
6. Wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK 2011, nr 6, poz. 166.
7. Wyrok TK z 26.11.2001 r., K 2/00, OTK 2001, nr 8, poz. 254.
8. Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, Dz.U. 2002 nr 19, poz. 199.
9. Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33.
10. Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83.
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r. sygn. akt K. 27/02 (Dz. U. Nr 214, poz. 1815).

12. Wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23.
13. Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.
14. Wyrok TK z 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.
15. Postanowienie TK z 22 lutego 2006 r., K 48/04, OTK-A 2006, nr 2, poz. 25.
16. Wyrok TK z 2.07.2007 r., K 41/05, OTK-A 2007, nr 7, poz. 72.
17. Wyrok TK z 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.
18. Wyrok TK z 12.12.2012 r., K 1/12, OTK-A 2012, nr 11, poz. 134.
19. Wyrok TK z 26 czerwca 2013 r., K 33/12, OTK-A 2013, nr 5, poz. 63.
20. Wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.
21. Wyrok TK z 30 września 2015 r., K 3/13, OTK-A 2015, nr 8, poz. 125.
22. Wyrok TK z 18 kwietnia 2018 r., K 52/16, OTK-A 2018, nr 28.
23. Uzasadnienie wyroku TK z 14 listopada 2018 r., Kp 1/18, LEX nr 2575644.
24. Wyrok TK z 17 stycznia 2019 r., K 1/18, OTK-A 2019, nr 6.
25. Wyrok TK z 16 grudnia 2020 r., SK 26/16, OTK-A 2020, nr 69.
26. Postanowienie TK z 15 lipca 2021 r., SK 3/18, OTK-A 2021, nr 60.
27. Wyrok TK z 23 lipca 2024 r. (sygn. K 13/20), OTK-A 2024, nr 66.
28. Wyrok SN z dnia 29 maja 2001 r., I CKN 1217/9.
29. Wyrok SN z dnia 21 lipca 2004 r., V CK 21/04, OSNC 2005, nr 7-8, poz. 137.
30. Uchwała SN z dnia 20 lipca 2005 r., I KZP 18/05, OSNKW 2005, Nr 9, poz. 74.
31. Wyrok SN z 22 lutego 2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 45.
32. Postanowienie SN z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. akt SDI 32/12, LEX nr 1231613.
33. Postanowienie SN z 22 października 2019 r., II DSI 51/19, LEX nr 2763794.
34. Wyrok SN z 9 lutego 2021 r., II DK 44/21, LEX nr 3119796.
35. Wyrok NSA we Wrocławiu z 30 czerwca 2003 r., I SA/Wr 1183/00, POP 2003, nr 5, poz. 136.
36. Wyrok NSA we Wrocławiu z 11 października 2003 r., I SA/Wr 1399/02, LEX nr 258575.
37. Wyrok NSA z 7 lipca 2005 r., FSK 2559/04, LEX nr 798964.
38. Wyrok NSA z 12 marca 2009 r., II OSK 345/08, LEX nr 530023.
39. Uchwała 7 sędziów NSA z 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, LEX nr 485845.
40. Wyrok NSA z 15 maja 2009 r., II OSK 811/08, LEX nr 574315.
41. Uchwała NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., sygn. II FPS 2/10.
42. Uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12.
43. Wyrok NSA z 16 kwietnia 2014 r., I OSK 2224/12, LEX nr 1461237.
44. Wyrok NSA z 23 września 2014 r., II FSK 2327/12, LEX nr 1572494.

45. Wyrok NSA z 1 grudnia 2016 r., II FSK 2004/16, LEX nr 2227919.
46. Wyrok NSA z 21 listopada 2017 r., II FSK 3039/15, LEX nr 2428642.
47. Wyrok NSA z 22 marca 2019 r., II OSK 1166/17, LEX nr 2687016.
48. Wyrok NSA z 11 lipca 2019 r., II FSK 2033/17, LEX nr 2706050.
49. Wyrok NSA z 5 lutego 2020 r., II FSK 2772/18, LEX nr 3022379.
50. Wyrok NSA z 8 grudnia 2021 r., III FSK 4548/21, LEX nr 3291102.
51. Wyrok NSA z 9 czerwca 2022 r., II FSK 2509/19, LEX nr 3368834.
52. Wyrok NSA z 16.02.2022 r., III FSK 4150/21, LEX nr 3325155.
53. Wyrok NSA z 11 stycznia 2023 r., II FSK 1238/22, LEX nr 3521657.
54. Wyrok NSA z 8 listopada 2023 r., II FSK 1011/23, LEX nr 3659765.
55. Wyrok WSA w Warszawie z 30 marca 2004 r., III SA 2984/02, Monitor Podatkowy 2004, nr 6, poz. 37.
56. Wyrok WSA w Poznaniu z 9 listopada 2004 r., I SA/Po 2348/03, LEX nr 713115.
57. Wyrok WSA w Poznaniu z 12 kwietnia 2005 r., I SA/Po 1364/03, LEX nr 712603.
58. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2014 r., I SA/Gl 3/14, CBOSA.
59. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2015 r., I SA/Gl 848/14, CBOSA.
60. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 września 2015 r., I SA/Gl 157/15, CBOSA.
61. Wyrok WSA w Warszawie z 26 października 2016 r., III SA/Wa 2682/15, LEX nr 2159274.
62. Wyrok WSA w Krakowie z 13 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1380/16, LEX nr 2197885.
63. Wyrok WSA we Wrocławiu z 16 lipca 2019 r., I SA/Wr 356/19, LEX nr 2727919.
64. Wyrok WSA w Krakowie z 2 października 2019 r., ISA/Kr 1068/19, LEX nr 2783581.
65. Wyrok WSA w Gdańsku z 17 grudnia 2019 r., I SA/Gd 1559/19, LEX nr 2774311.
66. Wyrok WSA w Warszawie z 19 grudnia 2019 r., III SA/Wa 868/19, LEX nr 2976403.
67. Wyrok WSA w Warszawie z 12 maja 2021 r., III SAB/Wa 4/21, LEX nr 3199831.
68. Wyrok WSA w Warszawie z 27 października 2021 r., III SA/Wa 2878/19, LEX nr 3274060.
69. Wyrok WSA w Gdańsku z 21 lutego 2024 r., I SA/Gd 1047/23, LEX nr 3689692.
70. Postanowienie SA we Wrocławiu z 16 maja 2002 r., II AKo 254/02, OSA 2002, nr 9, poz. 68.
71. Wyrok SA w Poznaniu z 12 grudnia 2012 r., III AUa 766/12, LEX nr 1271950.
72. Wyrok SA w Gdańsku z 5 lutego 2020 r., II AKa 119/19, LEX nr 3222109.
73. Wyrok z dnia 6 października 2020 r., *État luxembourgeois* (Prawo do środka prawnego przeciwko wnioskowi o wymianę informacji w dziedzinie opodatkowania), (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795).

74. Wyrok Trybunału (Czwarta Izba) z dnia 22 listopada 2017 r., *Cussens i in.* (C-251/16, EU:C:2017:881).
75. Wyrok ETS z dnia 19 kwietnia 1984 r. W sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Belgii, 324/82C-324/82, Zb. Orz. I -1861, par.12.
76. C-524/04, Wyrok Trybunału (Wielka Izba) z dnia 13 marca 2007 r. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue.*
77. C-6/16 Wyrok Trybunału (Szósta Izba) z dnia 7 września 2017 r. Egiom SAS i Enka SA przeciwko Ministre des Finances et des Comptes publics.
78. C-255/02 Wyrok Sądu (Wielka Izba) z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise, ECR I-1609.
79. Wyrok TS z 29.07.2024 r., C-623/22, BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS I IN. PRZECIWKO PREMIER MINISTRE/ EERSTE MINISTER., LEX nr 3740798.
80. Wyrok TS z 6.10.2020 r., C-245/19, ÉTAT LUXEMBOURGEOIS PRZECIWKO B I IN., LEX nr 3063842.
81. Wyrok TS z 22.11.2017 r., C-251/16, EDWARD CUSSENS, JOHN JENNINGS I VINCENT KINGSTON v. T.G. BROSNAN, ZOTSiS 2017, nr 11, poz. I-881.
82. Wyrok TS z 27.04.2023 r., C-677/21, FLUVIUS ANTWERPEN PRZECIWKO MX, LEX nr 3526017.
83. Sprawa Orde van Vlaamse Balies i inni, C-694/20, Dz. Urz. UE C 128/10 z dnia 12 kwietnia 2021 r.
84. Uzasadnienie Uchwały Pełnego Składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 14 października 2004 r., III CZP 37/04, OSNC 2005, Nr 3, poz. 42.

Inne

1. Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi, wersja ostateczna, Bruksela, dnia 31.05.2006 r.
2. Objasnienia dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (Mandatory Disclosure Rules, MDR), 31.01.2019 r.
3. Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych z 15 listopada 2017.

4. Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy z 22 maja 2017 r., (Nr 002/2017).
5. Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z 12 czerwca 2017 r., (Nr 003/2017).
6. Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych z 26 czerwca 2017 r., (Nr 004/2017).
7. Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia podatkowego dla dywidend z 3 listopada 2017 r., (Nr 005/2017).
8. Ministerstwo Finansów, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) - objaśnienia Ministerstwa Finansów z 31 stycznia 2019 r., LEX/el. 2019.
9. Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 października 2021 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (Monitor Polski z 2021 r. poz. 940).
10. Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2021 r. poz. 483 z późn. zm.)
11. Raport z konsultacji podatkowych Ministerstwa Finansów z 2017 r.
12. Raport *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, (OECD 1987).
13. Raport *Study into the role of Tax Intermediaries* (OECD, 2008).
14. Raport *Model Tax Convention on Income and on Capital* (OECD 2010).
15. Raport *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (OECD, 2011).
16. Raport *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, (OECD 2013).
17. Raport *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (OECD 2013).
18. Raport *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OECD, 2013).
19. Raport *Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, (OECD/G20 2014).

20. Plan działania OECD dotyczący erozji bazy podatkowej i przerzucania zysków – BEPS (2015 r.): Public Discussion Draft BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules.
21. Raport *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*, (OECD 2015).
22. Raport *Tax transparency and international co-operation*, (OECD 2022).
23. Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce z 2020 r., Grupa PFR.
24. Raport NIK 2020, Centralizacja podatku vat w jednostkach samorządu terytorialnego.
25. Pismo z dnia 20 października 2017 r., wydane przez Podsekretarza Stanu Ministerstwa Finansów, SP3.8021.2.2017, Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych.
26. Pismo z dnia 3 sierpnia 2018 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.294.2018.1.MBD.
27. Pismo z dnia 16 listopada 2018 r., wydane przez Podsekretarza Stanu Ministerstwa Finansów, Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych.
28. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lipca 2016 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2016/2038(INI)).
29. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)) Dz. Urz. UE C 366/51 z 27 października 2017 r.
30. Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z dnia 1 marca 2018 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (COM(2017)0335 - C8-0195/2017 - 2017/0138(CNS)).
31. Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu.
32. Fisconet plus, DAC 6 – Oświadczenie o porozumieniach transgranicznych, Faq : dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières articles 326/1 à 326/10 du code, Des impôts sur les revenus mis a jour au 15.06.2020.

Krajowe materiały legislacyjne

1. Uzasadnienie i ocena skutków regulacji do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym z 17 września 2013 r., VII kadencja, druk sejm. nr 1725.

2. Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.
3. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 25 września 2018 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.
4. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 8 września 2021 r., IX kadencja, druk sejm. nr 1532.
5. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw z 30 września 2020 r., IX kadencja, druk sejm. nr 642.
6. Dzwonkowski H., *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, (druk sejm. nr 2860).
7. Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 29 lutego 2024 r. wobec wniosku skierowanego do TSUE w sprawie o sygn. C-623/22.

Międzynarodowe i unijne materiały legislacyjne

1. Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD (2017) 236 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0236> (dostęp: 25.08.24 r.).
2. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz. Urz. UE C 32 z 5.2.2004).
3. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz wniosku dotyczącego

dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych, a także dyrektywę Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE C 112 z 30.04.2004).

4. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń COM (2009) 28 wersja ostateczna – 2009/0007 (CNS) oraz wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania COM(2009) 29 wersja ostateczna – 2009/0004 (CNS) (Dz. Urz. UE C 317 23.12.2009 str.120) (dalej: Opinia EKES 2009/0004).
5. Uzasadnienie dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.
6. Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie C-694/20.
7. Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE, *Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.*
8. Wniosek w zakresie Dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych SWD (2017) 237 final.
9. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych” [COM(2017) 335 final –2017/0138 (CNS)] (2018/C 197/05).

Zbiory aktów prawnych

1. Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE C 349 z 17.11.1998).
2. Dz. Urz. UE L C 76 z dnia 25 marca 2010 r.
3. Dz. Urz. UE C 76 z dnia 25.03.2010 r.

Źródła internetowe

1. Nowe rozwiązania podatkowe MF – obniżki, ułatwienia i uszczelnianie, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf--obnizki-ulatwienia-i-uszczelnianie>.
2. Słownik pojęć, https://mikroporady.pl/sloownik-pojec/tajemnica-zawodowa_
3. Déclaration du CCBE sur le secret professionnel z dnia 15 września 2017 r., https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/DEONTOLOGY/DEON_Statements/FR_DEON_20170915_Statement-on-professional-secrecy_LPP.pdf.
4. EU Direct Tax Newsalert, Austrian law implementing DAC6, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/eu-direct-tax-newsalerts/eudtg/austrian-law-implementing-dac6.pdf>.
5. Mandatory Disclosure Rules, Austria adopts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/07/mdr-factsheet-austria-july-2020.pdf>.
6. Mandatory Disclosure Rules. Croatia enacts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-croatia-january-2020.pdf>.
7. Mandatory Disclosure Rules, Mandatory disclosure rules in the Czech Republic, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/08/mdr-factsheet-czech-republic-august-2020.pdf>.
8. Mandatory Disclosure Rules, Slovakia publishes DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-slovakia-january-2020.pdf>.
9. Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures https://www.oecd-ilibrary.org/model-mandatory-disclosure-rules-for-addressing-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures_e3cabd80-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fe3cabd80-en&mimeType=pdf.

10. EU mandatory disclosure rules (DAC6) — transposition and reporting overview, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/02/eu-mandatory-disclosure-rules-dac6-transposition-and-reporting-overview.pdf>.
11. Objasnienia do MDR ang. *Guidelines on the Mandatory Automatic Exchange of Information in relation to Cross-Border Arrangements* <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Documents/Guidelines%20on%20the%20Mandatory%20Automatic%20Exchange%20of%20Information%20in%20relation%20to%20Cross-Border%20Arrangements.pdf>.
12. State aid: Commission concluded Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_42.
13. Woord van de voorzitter, Belgian Association of Lawyers, https://www.tiberghien.com/images/publications/BATL_-_NIEUWSBRIEF_2020_2.pdf.
14. Aplikacja, Okręgowa Izba Radców Prawnych w Gdańsku, <https://oirp.gda.pl/aplikacja/>.
15. Wytoczne prawne 2024-2, https://tax.dk/jv/ab/A_B_1_2_9_5_4_1.html.
16. 15 countries that offer citizenship or residence permits by investments in real estate, <https://immigrantinvest.com/blog/10-countries-offering-citizenship-or-residence-permit-for-investment-in-real-estate-en/>.
17. MDR – istotne terminy na początku 2021 r. Podejmij działania, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pl_pl/topics/1pager/2021/01/ey-1pager-mdr-istotne-terminy-w-styczniu-2021r-xkw.pdf.
18. EU Mandatory disclosure regime: DAC6 state of play, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/11/EU-mandatory-disclosure-rules-webcast-deck.pdf>.
19. Apel w sprawie zwolnienia jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku raportowania schematów podatkowych, <https://www.gov.pl/attachment/84d562fa-47e5-48c2-a456-a0c8d94016ed>.
20. Słownik języka polskiego, hasło: agresywny, <https://sjp.pl/agresywny>.
21. Polskie auto na czeskich numerach rejestracyjnych? To się oplaca, <https://firma.rp.pl/ksiegowosc/art19008201-polskie-auto-na-czeskich-numerach-rejestracyjnych-to-sie-oplaca>.
22. Statystyki MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/>.

23. Sprawozdanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021, <https://www.gov.pl/attachment/391ed11d-f13b-4beb-9ab0-0d54dd036ef9>.
24. Raport Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia Należnych podatków w latach 2019-2021, <https://www.podatki.gov.pl/media/7410/raport-mf-i-szcas-przeciwdzia%C5%82anie-wykorzystywaniu-schemat%C3%B3w-podatkowy.pdf>.
25. Spółka na Cyprze – stawka podatku CIT tylko 12,5%, <https://ksiegowosc.infor.pl/obrot-gospodarczy/spolki/776193,Spolka-na-Cyprze-stawka-podatku-CIT-tylko-125.html>.
26. doniosłości konsultacji społecznych w procesie stanowienia prawa szerzej – uzasadnienie wyroku TK z 14 listopada 2018 r., Kp 1/18, LEX nr 2575644, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/downloadOrzeczenieDoc?dok=92631>.
27. The International Tax Enforcement (Disclosable Arrangements) Regulations 2020, <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2020/25/part/3?view=plain>.

Wykaz ilustracji

Ilustracja 1- Schemat podatkowy	59
Ilustracja 2 - Schemat podatkowy.....	60